

FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DO PORTO



**A RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA TRIBUTÁRIA
DOS GERENTES E ADMINISTRADOES NO REGIME
DA LGT: A SUA REVERSÃO**

RELATÓRIO

Maria José Varela Furtado

Mestrado Em Direito: Ciências Jurídico-Económicas

Orientadora: Prof. Dra. Glória Teixeira

Julho de 2011

**A RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA TRIBUTÁRIA DOS
GERENTES E ADMINISTRADORES NO REGIME DA
LGT: A SUA REVERSÃO**

© Maria Furtado, 2011

AGRADECIMENTO

Dirijo o meu sincero agradecimento aos meus prezados pais, que mesmo distante estiveram sempre presentes com apoio incondicional.

Aos meus irmãos e o meu namorado.

À orientadora Prof. Doutora Glória Teixeira, a quem é devido um muito sentido agradecimento pela disponibilidade sempre manifestada.

Ao Dr. João Paulo Guimarães, e a todos que contribuíram para a conclusão desse trabalho.

Agradeço por fim, o meu amigo Prof. Dr. António Anjos.

LISTA DE ABREVIATURAS

Art.	Artigo
CC	Código Civil
CPPT	Código de Procedimento e Processo Tributário
CPT	Código de Processo Tributário
CPC	Código do Processo Civil
CPCI	Código de Processo das Contribuições e Imposto
CIRE	Código de Insolvência e Recuperação das Empresas
CRP	Constituição da República Portuguesa
CSC	Código das Sociedades Comerciais
CGT	Código Geral Tributário
CF.	Conferir
LGT	Lei Geral Tributária
RGIT	Regime Geral das Infracções Tributárias
STA	Supremo Tribunal Administrativo
Seg.	Seguintes
TC	Tribunal Constitucional

Resumo

O estudo da responsabilidade subsidiária pelas dívidas tributárias das pessoas colectivas oferece-nos várias vias de pesquisa possíveis para a abordagem do tema, mas devido aos limites estabelecidos, decidimos então desta forma propomo-nos saber qual o sentido e alcance inerente da responsabilidade subsidiária dos gerentes e administradores das sociedades, decorrente do regime jurídico vigente que consta da aplicação do artigo 24º nº 1 da Lei Geral Tributária. Nos dias de hoje, a crescente utilização da figura da responsabilidade subsidiária por parte da administração fiscal com o objectivo de arrecadar as receitas, sempre indispensáveis, não deixa de merecer o nosso estudo no que toca ao seu desenvolvimento e interpretação, pois, o seu tratamento, tem sido substancialmente abordado pela doutrina e jurisprudência.

Sendo este regime uma excepção por se aplicar em determinadas circunstâncias, e por constituir a derrogação do princípio da capacidade contributiva, demonstraremos então em que circunstância é imputada a responsabilidade subsidiária tributária aos gerentes e administradores da não entrega do valor dos tributos ao cofre do Estado à custa dos bens da sociedade.

Neste contexto ainda, devido o laço entre a responsabilidade tributária e a reversão fiscal que é incontornável, pelo que torna inevitável abordar esta última, pois, trata-se do instituto que efectiva a responsabilidade tributária subsidiária, acreditamos veramente que tal tratamento possibilita uma melhor análise do instituto da responsabilidade. Embora a matéria da responsabilidade tributária tenha sido tratada abundantemente conforme já dito, contudo, é estranho que quando o assunto é o da reversão, permaneça em grande medida de um distanciamento ao nível da sua abordagem pela doutrina. Assim importa saber e compreender melhor algumas das soluções que se encontram implementadas no sistema jurídico Português.

Abstract

The study of tax liability for the debts of legal entities give us several ways to search for possible handling of the issue but due to the limits established, we decided that in this way we propose to know the meaning and scope of the inherent liability of managers and directors of companies due to the current legal regime contained in the application of Article 24 paragraph 1 of the General Tax Law. Nowadays, the increasing use of the figure of liability on the part of tax administration in order to raise state revenues is always essential. It therefore provides for our study in regards to its development and interpretation thus, its treatment, has been substantially addressed by doctrine and jurisprudence.

As an exception to this scheme applies in certain circumstances, and constitutes a derogation from the principle of ability to pay , thus demonstrating that in fact it is attributed to tax liability to managers and directors for not delivering the value of taxes to the cashier of state at the expense of the company's property.

Still In this context, there is an obvious compelling link between tax liability and tax rollback. It is therefore necessary to address the latter because it is the institute that is the actual tax liability subsidiary and it is verily believed that such treatment allows a better analysis of the Institute of responsibility. Although the matter of tax liability has been abundantly treated as noted, it is strange that when it comes to the reversal it remains largely distant in terms of treatment by the doctrine. Therefore it is very important to know and better understand some of the solutions which are implemented in the Portuguese legal system.

Índice

LISTA DE ABREVIATURAS.....	4
Resumo	5
Abstract.....	6
1. Introdução	9
2. O Regime da Responsabilidade subsidiária Tributária e a sua natureza jurídica.....	12
2.1. Os Fundamentos da Norma Aplicável	12
2.2. A Exclusão da Capacidade Contributiva do Responsável	14
2.3. A Derrogação do Princípio da Responsabilidade Limitada.....	15
2.4. A Natureza Jurídica da Responsabilidade Subsidiária Tributária.....	17
3. Os Pressupostos da Responsabilidade Subsidiária dos Gerentes e Administradores .	22
3.1. Âmbito da Aplicação do nº 1 do art. 24º da LGT.....	22
3.2. A Culpa pelo não Pagamento.....	24
3.2.1. A Culpa Como Pressuposto e Limite à Imputação da Responsabilidade Subsidiária.....	26
3.3. Gerência de Facto – Gerência de Direito.....	27
3.4. O Ónus da Prova	28
4. A Reversão do Processo da Execução Fiscal	30
4.1. Considerações Gerais.....	30
4.2. Condições Para a Sua Efectivação	31
4.2.1. O Benefício da Excussão Prévia	33
4.3. A Audição Prévia no Processo de Responsabilização	34
4.4. Os Meios de Defesa	36
4.4.1. Meios de Defesa Contra Actos de Execução	38
4.4.2. Meios de Defesa Contra o Acto de Liquidação.....	39
5. A Responsabilidade Subsidiária (Civil) pelas dívidas de multas e coimas	42
5.1. A Interpretação Jurisprudencial do art. 8º nº1 do RGIT	42

6. A perspectiva comparada da responsabilidade Subsidiária Tributária	47
6.1. A Responsabilidade Tributária dos Gerentes no Ordenamento Fiscal de Cabo Verde.....	47
7. Conclusão	50
Bibliografia.....	52

1. Introdução

O tema do trabalho que nos ocupa é a análise da responsabilidade subsidiária tributária dos gerentes e administradores, e o ponto de partida é uma abordagem genérica e inicial do enquadramento do tema. Assim começamos a salientar, que, no regime fiscal Português a relação jurídica tributária, tal como é configurada no artigo 18º da Lei Geral Tributária, é constituída pelo sujeito activo Estado, e outras entidades do direito público, que no seu exercício das funções actua sobre o sujeito passivo, o contribuinte, exigindo-lhe o cumprimento da obrigação jurídica que surge com o facto tributário. A exigência no cumprimento da obrigação jurídica de pagar imposto, por regra, está ao ofício do sujeito passivo titular da capacidade contributiva, do rendimento ou da riqueza, porque, relativamente a ele se concretizam os pressupostos do facto tributário que conduziram à liquidação dos impostos e à constituição da dívida. Assim, concretiza o normal desenrolar no cumprimento da obrigação jurídica tributária. Mas, por vezes a lei faz recair essa obrigação sobre quem não se verificaram os pressupostos de que depende o nascimento da dívida tributária, que passa a assumir a posição do verdadeiro devedor, se esta não cumprir a respectiva obrigação, e por essa razão vão ser chamados a responder terceiros, que uma vez verificados determinados pressupostos, se transformam em sujeitos passivos à luz do nº 3 do art. 18º da LGT. Assim todo aquele a quem a lei impõe o cumprimento da prestação tributária é qualificado como sujeito passivo quer a título originário (contribuinte) ou quer como devedor não originário (responsável).¹

Surge, então o chamamento do responsável tributário, traçado genericamente, no artigo 22º e seguintes da LGT, para o cumprimento da dívida alheia, como devedor não originário

O fundamento genérico do chamamento do responsável para o cumprimento da obrigação tributária alheia encontra-se numa relação que se estabelece entre o devedor principal e o próprio responsável radicando na existência de uma lesão dos interesses do credor tributário, ou seja, deriva de uma certa conexão entre o comportamento do

¹ Esta é uma noção em sentido restrito, pois conforme o ensinamento de Pereira, Manuel Henrique De Freitas, "... no domínio fiscal, sujeitos passivos em sentido lato abrange aquele a quem a lei impõe qualquer prestação tributária, seja a prestação de imposto seja qualquer obrigação fiscal acessória". Cf. A pág. 248 e seg de Pereira, Manuel Henrique De Freitas, *Fiscalidade*, Almedina, 3ª Edição, 2010. O responsável é sujeito passivo não originário porque em relação a ele não se verificou o facto tributário.

responsável e a falta de cumprimento do devedor principal.

Essa relação que se estabelece entre o devedor originário e o responsável resulta de que as pessoas colectivas, ou entes fiscalmente equiparados, têm o seu património autónomo, mas são entes desprovidos de capacidade de agir por si só, por não serem realidades físicas que possam formar e exprimir directamente a sua vontade, por isso, carecem de órgãos de representação como um gestor, administrador ou director, isto é, de pessoas físicas que pela lei e estatutos, são atribuídas competências nesse âmbito para suprir a respectiva incapacidade, praticando actos em nome destas e no seu interesse, cumprindo assim as suas obrigações tributárias, em particular no pagamento dos impostos, e outras obrigações cujos reflexos operam na esfera jurídica da sociedade.

Ressalta desde logo, que o responsável, só é demandado verificada a inexistência ou insuficiência dos bens do verdadeiro devedor, que em regra, actua no processo de execução fiscal.

Daí a responsabilidade tributária imputada aos gerentes e administradores ter como característica primordial a subsidiariedade, porque sempre que o devedor originário do imposto não cumpra a sua obrigação jurídica tributária nem voluntária e nem coercivamente porque não possua bens suficientes para a satisfação da dívida, o responsável passa a ser directamente devedor, ainda que não possua, a capacidade contributiva subjacente, aquela relação que confere a capacidade para ser sujeito de direitos e obrigações fiscais. Trata-se também de uma responsabilidade tributária pessoal por responder com os próprios bens, na proporção que fica por cumprir a dívida tributária.

No entanto, sempre que o verdadeiro devedor cumprir voluntariamente as obrigações tributárias, ou não cumprindo, mas se existirem bens, desta, suficientes para o pagamento coercivo da dívida tributária na sua totalidade não se coloca a questão da responsabilidade subsidiária tributária.

Posto isto, é importante frisar que a responsabilidade em análise caracteriza-se por uma natureza excepcional, pois, só é permitida em determinadas situações, visto que consiste na possibilidade de exigir o pagamento de dívidas tributárias a pessoa diferente do devedor originário, por força da existência de tal relação especial entre ambas.

Verifica-se que a responsabilidade subsidiária² é uma das hipóteses que o

² A responsabilidade subsidiária tributária, de acordo com a definição legal do nº 1 do artigo 22º da LGT abrange a totalidade da dívida tributária, os juros e demais encargos legais.

ordenamento jurídico tributário consagrou no caso do incumprimento do pagamento de imposto, nesse caso à custa do património do devedor originário, por isso a responsabilidade subsidiária corresponde sempre a pagamento subsidiário, por outras palavras, os responsáveis subsidiários não subsistem sem o devedor originário.

Aproveita-se, a este propósito, para realçar que responsabilidade tributária (subsidiariamente) não se aplica somente aos gerentes e administradores ou directores por dívidas de outrem conforme prevista no n.º 1 do art. 24.º da LGT, pois, existem outras situações que o legislador consagrou no desígnio de garantir e proteger o interesse do sujeito lesado.

A responsabilidade subsidiária está prevista também para, os membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas das pessoa colectivas e aos técnicos oficiais de conta consoante o n.º 2 e 3 do art. 24.º da LGT; uma responsabilidade para os liquidatários na dissolução ou liquidação das sociedades (art. 26.º da LGT, e 156.º do Código de Procedimento e Processo Tributário; a responsabilidade do substituto no âmbito do mecanismo da retenção na fonte (art. 28.º da LGT e 159.º do CPPT); para os funcionários que intervieram no processo de execução fiscal, em relação ao sujeito originário (art. 161.º do CPPT); gestores de bens ou direitos de não residentes em relação a estes (art. 27.º da LGT); e para o titular de Estabelecimento Individual de Responsabilidade Limitada (EIRL), em relação ao estabelecimento (art. 25.º da LGT).

Cabe fazer a referência de que a lei fiscal distingue frequentemente uma responsabilidade tributária subsidiária de uma responsabilidade tributária solidária. Na responsabilidade solidária havendo pluralidade dos responsáveis qualquer um pode ser demandado quando os pressupostos dos factos tributários se verifiquem em relação a mais de uma pessoa (art. 21.º n.º1 da LGT), sem prejuízo, do direito de regresso. Em todos os casos de responsabilidade tributária quer subsidiária ou solidária, os responsáveis poderão exercer o seu direito de regresso em relação ao devedor original nos termos comuns da lei civil porque o direito de regresso não tem natureza tributária.

Esse direito “...só poderá ser exercido pelo responsável subsidiário em tempo útil, se, e quando a situação patrimonial do devedor originário modificar pela positiva, pois, se não houver essa modificação não poderá haver o direito de regresso, por isso, a lei fiscal não determina, nem faz alusão quanto ao exercício do direito de regresso.”³

³ Martinez, Soares, *Direito Fiscal*, Almedina – Coimbra Editora, 10ª Edição reimpressão, 2003.

2. O Regime da Responsabilidade subsidiária Tributária e a sua natureza jurídica

O regime da responsabilidade subsidiária tributária dos gerentes e administradores traçado hoje no art. 24º nº 1 da LGT, foi inicialmente instituída pelo Decreto-lei nº 17 730, de 7 de Dezembro de 1929.

2.1. Os Fundamentos da Norma Aplicável

Certamente que o não pagamento dos tributos tem como consequência a lesão de um bem jurídico económico⁴ que é a receita do Estado, e sabemos que a cobrança do imposto é para a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, consoante o disposto no nº 1 do art. 5º da LGT.

Porque os gestores ou administradores se encontram numa posição de influenciar o (in)cumprimento das obrigações contraídas pela sociedade enquanto à frente dos destinos desta, o legislador entendeu que deveriam responder pelas dívidas de imposto desde que o património da sociedade não seja suficiente para o seu pagamento.

O fundamento da norma aplicável, (art. 24º nº1 da LGT), naturalmente, descortina-se não só um fim de influenciar e incentivar no cumprimento voluntário das obrigações fiscais pelos responsáveis enquanto manifestações dos princípios da colaboração, da pontualidade e da boa fé, como também esse regime da responsabilidade subsidiária consagra ainda uma dupla natureza, por um lado, prende-se com a necessidade de maximizar a garantia no efectivo cumprimento das obrigações tributárias, em simultâneo, possui um carácter marcadamente sancionatório tendo assim uma função preventiva ou repressiva, impedindo que o gerente ou administrador no exercício das suas funções cumpra premeditadamente outras obrigações, descurando as

⁴ A receita do Estado é um bem jurídico económico porque há um empenho na sua preservação do interesse colectivo que merece a protecção da tutela jurídica.

dívidas fiscais da sociedade, e sancionado condutas dolosas ou negligentes na gestão do património da sociedade com vista à dissipação do mesmo.

Por outro lado, nessa mesma ordem de ideias, Saldanha Sanches ⁵ entendeu também que “ *a razão porque a norma surge, particularmente no que diz respeito a administradores e gerentes, é bastante clara. É necessário garantir para estes um dever de conduta de modo a que não se verifique a sistemática preterição das obrigações para com o Estado, a favor de outros credores com maiores possibilidades de pressionar a empresa no sentido do cumprimento (em especial, em impostos retidos na fonte ou cobrados pela empresa, como o IVA).*” Noutras palavras, estando a sociedade em dificuldade de satisfazer as dívidas dos seus credores preferem falhar no pagamento do Estado, do que falhar no pagamento dos credores privados, e compreende-se porquê: se falhar no pagamento dos credores privados, estes podem reagir rapidamente mediante greve, interrupção no fornecimento, e, por outro lado, porque a obrigação para com o Estado é de carácter unilateral. O Estado como não pode reagir por estes meios, encontra-se numa situação de fragilidade perante os demais credores, daí a resolução encontrar-se no regime da LGT.⁶, Por isso, foram estipulados preceitos da responsabilidade subsidiária em prol da defesa do credor, o Estado, contra eventuais actos de gestão ou administração desastrosa.

Portanto, o art. 24º nº 1 da LGT, reduz neste prisma, a uma espécie de norma de conduta para os gerentes e administradores, impedindo-os de praticar actos capazes de originar dívidas de impostos e delapidação do património societário porque se tal suceder serão eles a responder quando o património da sociedade for insuficiente para o cumprimento da dívida do imposto.

Todavia, qualquer que seja a posição que se acolha para compreender o fundamento jurídico desta responsabilidade subsidiária tributária, não se pode confundir esse fundamento com o objecto dessa mesma responsabilidade, pois o objecto é a totalidade da dívida certificada no título, os juros de mora e demais encargos legais.

⁵ Sanches, J.L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2007 (cf. a pág. 272).

⁶ Vasques Sérgio, *A Responsabilidade dos Gestores na Lei Geral Tributária*, Fiscalidade, Edição – Instituto Superior de Gestão, Janeiro de 2000.

2.2. A Exclusão da Capacidade Contributiva do Responsável

Uma das questões que desde sempre se coloca, é o facto de o responsável sendo sujeito passivo, é devedor (não originário) do tributo independentemente da sua capacidade contributiva. Pois, como bem sabemos o princípio da capacidade contributiva, é um dos princípios basilares na cobrança dos impostos, no sistema fiscal Português, e como pressupostos e o critério de tributação, o seu fundamento constitucional é, pois, o princípio da igualdade articulado com os demais princípios fiscais.

Com efeito, no que tange à capacidade contributiva com objectivo de nivelamento social entre os sujeitos passivos, sublinha Diogo Leite Campos⁷ que “...o legislador ignorou completamente a capacidade económica (capacidade contributiva) de pagar imposto do responsável subsidiário. Este vai pagar um imposto pelo facto de ter sido administrador ou gerente.”

Verifica-se que, pelo facto de o responsável ser transformado num verdadeiro sujeito passivo e a sua capacidade contributiva enquanto critério da tributação for rejeitada, consoante o acolhimento da interpretação de alguns autores⁸, quer em relação ao art. 24º nº 1 da LGT, quer em relação à norma antecessora a responsabilidade tributária subsidiária dos gerentes ou administradores é tida como inconstitucional por violação do princípio da capacidade contributiva, quando o legislador pretendeu com a inversão do ónus da prova contra o responsável criar um novo sujeito passivo⁹.

Salienta Saldanha Sanches que é “...um regime cuja severidade coloca sérios problemas na aplicação do princípio da proporcionalidade nas relações entre o Estado e contribuinte.” ao atribuir a responsabilidade pessoal aos gerentes pela dívida da sociedade. É de grande severidade porque “ (...) a sanção terá uma relação directa com o imposto em dívida, mas nenhuma relação com a capacidade contributiva do contribuinte. Por isso, a constitucionalidade deste regime tem sido posta em causa.”¹⁰

Em face do exposto, configura-se que todos os sujeitos passivos devem pagar o

⁷ Leite, Campos Diogo, e Campos, Mónica Horta, *Direito Tributário*, (Reimpressão), 2ª Edição, Almedina - Coimbra, 2000.

⁸ Leite, Campos Diogo, e Campos, Mónica Horta, *Direito Tributário*, (Reimpressão), 2ª Edição, Almedina - Coimbra, 2000.

⁹ Significa que ao inverter o ónus da prova será muito difícil para o gestor ou administrador afastar a culpa, assim com a presunção da culpa será responsabilizado mesmo que tenha sido um gestor diligente.

¹⁰ Sanches, J.L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Edição, Coimbra editora, 2007, cf. pág. 277.

imposto de acordo com a sua capacidade contributiva¹¹ e na medida, que incida sobre seu rendimento ou a riqueza, mas por outro lado, há outros sujeitos passivos que não são categorizados pela sua capacidade contributiva, no caso do responsável que responde subsidiariamente por uma dívida alheia, sem a ponderação da sua capacidade contributiva, daí o seu carácter excepcional. Por isso, trata-se de uma dívida que nunca iria pagar enquanto pessoa singular.

Por outro lado, apesar dessa responsabilidade não ter nenhuma relação com a capacidade contributiva, porque encontra-se associada a um fim sancionatória, poderão os responsáveis exercer o direito de regresso em relação ao devedor originário, quando, e se, a empresa vier a ter património.

2.3. A Derrogação do Princípio da Responsabilidade Limitada

Como se sabe, a sociedade comercial é um instrumento legítimo de destaque patrimonial para a exploração de certos fins económicas, e a limitação da responsabilidade (em particular nas sociedades por quotas e anónimas) dos sócios representa um instrumento de viabilização da actividade económica pelo que a personalidade jurídica da sociedade resulta na sua compreensão como entidade jurídica separada dos seus sócios e representantes e com os bens próprios ou autónomos alheios daqueles.

Por regra, quando estamos perante uma sociedade de responsabilidade limitada apenas o património societário responde pelas dívidas próprias. Sublinhemos, contudo que esta limitação sobrevém como um certo benefício de irresponsabilidade para os sócios ou da própria pessoa que actua em nome da sociedade.¹²

Porém, quando o princípio da limitação da responsabilidade proporcionada à sociedade é utilizado de forma abusiva e ilícito pela pessoa que a representa, para a prossecução de fins ilegítimos com a consequência na diminuição ou mesmo inexistência dos bens da sociedade para o cumprimento das obrigações em específico as

¹¹ O princípio da capacidade contributiva pode encontrar-se enquadrada dentro do princípio da equidade conforme a Professora Dra. Glória Teixeira explica: *“este critério exige que os contribuintes com igual capacidade contributiva devam pagar igual imposto (equidade horizontal), bem como os contribuintes com maior capacidade contributiva suportam uma maior carga fiscal (equidade vertical).”* Teixeira, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Almedina, Março de 2010 cf. (pág. 56).

¹² Acórdão do Supremo Tribunal da Relação de Lisboa, processo nº 7541/2005/6 de 11-05-2006.

obrigações fiscais será contornada então, esta limitação por recurso à derrogação do princípio da separação dos bens da sociedade e da pessoa que por detrás dela actua. Ou seja, o recurso inerente a responsabilidade subsidiária dos gerentes ou administradores, constitui uma derrogação do princípio da responsabilidade limitada, na medida em que a cobrança da dívida passa a estender ao património alheio aos da sociedade, pois os regimes da limitação da responsabilidade, resultante da autonomia patrimonial, não operam devido ao chamamento dos seus órgãos representativos.

Seguindo este raciocínio, se fosse uma sociedade de responsabilidade ilimitada o legislador, não teria a preocupação em criar medidas para tal derrogação da responsabilidade limitada, para a protecção e maximização de garantia na protecção de credores em específico o Estado, pois sabemos que nesses casos há uma garantia imanente às dívidas das sociedades e que se consolida na possibilidade de, uma vez esgotado o património social, os credores da sociedade poderem satisfazer os seus créditos através dos patrimónios pessoais de todos os sócios que dessa forma, responderão ilimitadamente pelas dívidas da sociedade. O legislador na perspectiva da responsabilidade limitada contemplou que o credor da sociedade (Estado) tem menos hipóteses em satisfazer os seus créditos, preocupou-se então em contornar certas barreiras “por assim dizer” na derrogação desse princípio.

A este propósito, tem sido abordado em várias doutrinas¹³ que a faculdade ou o poder de tornar o património pessoal, daqueles que actuam em representação da sociedade pelas dívidas desta última, de um ponto de vista conceptual consiste numa desconsideração da personalidade jurídica da pessoa colectiva e por isso afasta a personalidade jurídica da sociedade. Todavia, há discordância dessa apreciação, sobretudo por Tânia Meireles¹⁴ que entende que não têm fundamento em falar da desconsideração da personalidade jurídica da sociedade nos casos da responsabilidade dos membros dos órgãos de administração. Segundo a autora, “*não se deve confundir membros da pessoa colectiva com membros dos seus órgãos (...)*”, embora por vezes haja a cumulação do sócio com gerência. “*O recurso a figura da desconsideração da*

¹³ Sanches, J.L Saldanha, *Manual De Direito Fiscal*, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2007.

¹⁴ Cunha, Tânia Meireles Da, *Da Responsabilidade Dos Gestores (...)* 2ª Edição, Almedina, Janeiro de 2009, cf. a pág. 130 e 131.

No sentido da discordância veja também a opinião de Casimiro, Sofia De Vasconcelos, *A Responsabilidade Dos Gerentes, Administradores (...) pelas Dívidas Tributarias*, Almedina, Novembro de 2000.

personalidade colectiva para contornar a responsabilidade limitada (...) ” aplica-se aos membros da sociedade (sócios) para acautelar por esta via determinados abusos por parte destes que usa a figura da sociedades para prática de certos actos que à partida nunca iriam responder enquanto sócios por força da sua responsabilidade limitada.

Sendo assim, a responsabilidade subsidiária imputada aos gerentes e administradores enquanto órgãos de representação são “*meios de reacção distinta à desconsideração da personalidade colectiva*” que é aplicada aos sócios. “*A responsabilidade dos gestores decorre das suas acções ou omissões, pelas quais são directamente responsáveis (...) ”*, embora as duas situações são de aplicação distinta, o objectivo é comum – satisfazer a dívida dos credores. No sentido da opinião de Tânia Meireles, a jurisprudência do acórdão do Supremo Tribunal da Relação de Lisboa processo nº 7541/ 2005/6 de 11-05-2006, por unanimidade da decisão entenderem que o recurso à teoria da desconsideração da personalidade jurídica representa uma via que permite controlar o uso que os sócios fazem da sociedade, para alcançarem fins ilícitos repudiados pela ordem jurídica e para os quais se verifica a inexistência previsão de legal adequada, ou seja, a desconsideração da personalidade jurídica verifica sempre que os sócios abusam do princípio da responsabilidade limitada proporcionada e não por serem gerentes da sociedade.

2.4. A Natureza Jurídica da Responsabilidade Subsidiária Tributária

Proclama-se fazer uma menção à discutida natureza da responsabilidade subsidiária dos gerentes e administradores, em sede da sua consagração como um dos problemas que ainda se coloca em relação a este instituto, pois, ao longo do tempo tem se posicionado as doutrinas e jurisprudência fiscal, como uma das mais interessantes e complexas discussões na interpretação de caracterizar a sua natureza jurídica.¹⁵ Foi sob vários pontos de vista diferentes que se têm originado opiniões, das quais vamos destacar as três mais importantes linhas de pensamento sobre a figura da natureza da responsabilidade tributária subsidiária.

¹⁵ A natureza jurídica da responsabilidade tributária subsidiária face ao regime actual continua a ter como ponto de referência os dispostos dos regimes anteriores.

Surge o entendimento¹⁶ ao abrigo do qual, a responsabilidade em análise tem a natureza da fiança legal, por constituir uma garantia criada pela própria lei em que as dívidas das sociedades sejam sempre garantidas pelos seus gestores no caso de haver o incumprimento destas, mas também foi defendida que esta tem a natureza de responsabilidade civil extracontratual alegando sobretudo que este preenche todos os pressupostos¹⁷ da responsabilidade extracontratual e a última caracterização é que esta constitui uma figura própria do direito tributário.

Ora vejamos se a responsabilidade subsidiária tributária dos gestores se enquadra em algumas dessas interpretações conceituadas:

I) À semelhança da figura da fiança geral que constitui uma garantia pessoal com carácter subsidiário, a responsabilidade dos gerentes e administradores tem se equiparada a esta figura por, igualmente, preencher esses requisitos (subsidiariedade e acessoriedade). Se olharmos por estes requisitos leva-nos a considerar ser categorizado como uma figura da fiança legal pois, a responsabilidade tributária representa um reforço da cobrança da dívida exequenda, o que exerce, enfim, uma função análoga à da garantia.

Algumas doutrinas¹⁸ mesmo face aos regimes anteriores, (artigo 16º do Código de Processo das Contribuições e Imposto e art. 13º do Código do Processo Tributário) foi nesse sentido de qualificar a responsabilidade subsidiária tributária dos gerentes ou administradores como fiança legal justificando por um lado “...do carácter subsidiário desta responsabilidade em relação à do devedor originário e por outro lado o facto de o responsável “... Apesar de ter uma relação especial com o devedor originário, ser um terceiro no que respeita à relação de constituição da obrigação tributária subsidiária, faria dele um garante de dívida alheia.”¹⁹ Ou seja, essa recondução surge, por um lado, por considerar que a responsabilidade tributária representa uma situação de assumir uma dívida alheia, por outro lado, deve-se ao facto de as características de acessoriedade e

¹⁶ Cf. Teixeira, António Braz, “Princípios de Direito Fiscal”, 3ª Edição, volume I, Almedina, 1995, e Campos, Diogo Leites de, *Direito Tributário*, 2ª Edição, Almedina - Coimbra, 2000 (Reimpressão).

¹⁷ O facto voluntário, a ilicitude, a Culpa, o Dano e o nexo de causalidade são considerados os pressupostos da responsabilidade civil extracontratual.

¹⁸ Entre eles, Leite, Campos Diogo, e Campos, Mónica Horta, *Direito Tributário*, (Reimpressão), 2ª Edição, Almedina - Coimbra, 2000.

¹⁹ Cunha, Tânia Meireles Da, *Da Responsabilidade Dos Gestores De Sociedade Perante Os Credores Sociais*, 2ª Edição, Almedina, Janeiro de 2009 (cf. pág. 171).

subsidiariedade serem comuns quer à fiança civil, quer à responsabilidade tributária prevista no art. 24º nº1 da LGT.

Não obstante, o regime da responsabilidade tributária com algumas similitudes à figura da fiança nas obrigações civis, conforme *supra* mencionado, existe margem de diferenças. Igualmente não devemos esquecer que a fiança geral normalmente restringe-se a algumas dívidas do devedor, e, é o fiador que assume voluntariamente a dívida perante o credor no caso do incumprimento. O negócio que dá origem a fiança civil tem necessariamente carácter bilateral apesar da lei não dizer expressamente, resulta sempre de um contrato. O seu carácter de acessoriedade faz com que todas as vicissitudes, quer de carácter material, quer formal, da obrigação afiançada reflectem-se na fiança. Acresce ainda que nas obrigações civis o credor pode exigir um reforço da garantia, o que não se verifica quanto ao responsável subsidiário tributário.

Relativamente ao responsável subsidiário, é não só aquele que tem uma determinada relação com o sujeito passivo do devedor principal mas, sobretudo, aquele que tendo essa relação tem um comportamento censurável, do qual terá resultado directa ou indirectamente, a dívida tributária, pois existem obrigações fiscais que este visa garantir da sociedade que gere ou administra. O fiador responderá sempre pela dívida independentemente da sua conduta em relação ao não cumprimento por parte do devedor originário.

Assim verifica-se, que em qualquer das duas figuras estamos perante uma assunção da dívida de outrem por um terceiro, (quer voluntariamente ou por imposição) e com algumas outras características análogas entre ambas, mas o regime do art. 24º nº 1 da LGT não se assimila à figura da fiança nas obrigações civis, pois, o que afastará dessa figura molda-se essencialmente na actuação culposa que é exigido aos responsáveis, pelo facto de os gerentes e administradores como representantes que são da empresa fazer com que esta cumpra oportunamente as suas obrigações sobretudo, as obrigações fiscais, no exercício das suas funções. A exigência da culpa dos gerentes e administradores tira-lhe tais hipóteses de ser considerada como uma figura da fiança legal. Ao fiador nunca é exigido um comportamento censurável.

Face ao exposto, não subscrevemos a teoria de que a responsabilidade tributária subsidiária é uma espécie da fiança legal.

II) Por outro lado ainda temos um outro entendimento²⁰ que considera que a responsabilidade subsidiária dos gerentes tem uma natureza de responsabilidade civil extracontratual. Embora não ignorando as similitudes dos pressupostos que existe entre ambos, não acompanhamos a esta teoria, pois a nosso ver, tem sido imprópria na tal equiparação à responsabilidade civil extracontratual, não só porque a responsabilidade civil extracontratual tem como consequência a obrigação de indemnizar o sujeito lesado, e, por não haver qualquer tipo de relação pré-existente entre o lesado e o lesante, situação que não se verifica com a responsabilidade atribuída aos gerentes e administradores prevista nos termos do nº 1 do art. 24º da LGT, pois, este já é um verdadeiro sujeito passivo apesar de ser não originário, mas também por existir uma relação prévia entre o devedor originário e o responsável. Não haverá no regime da responsabilidade subsidiária a violação de uma obrigação própria, mas sim de uma obrigação alheia.

Com efeito, apesar de, ser defendida tal opinião de se caracterizar a responsabilidade subsidiária à responsabilidade civil delitual prevista no art. 483º do Código Civil (CC), pelo facto de haver as paridades dos pressupostos entre ambas, não se justifica como tal. Acresce ainda que na responsabilidade civil subjectiva apenas temos dois sujeitos, não existe um terceiro e sempre estará em causa um dano e não uma dívida sobretudo alheia, dano que é sempre do lesante, enquanto na responsabilidade tributária subsidiária a dívida continuará a ser do devedor principal, ou seja, de um terceiro.

III) Surge um último entendimento que tem sido caracterizado como uma figura própria do direito tributário, e, é o que faz mais sentido em relação as outras. Essa ideia foi defendida por vários autores entre eles, Sofia Casimiro Vasconcelos, e Soares Martinez²¹ correspondendo à solução aceite pela maioria da doutrina. O regime da responsabilidade tributária preenche alguns dos requisitos dos institutos jurídicos já existentes, tanto da fiança legal como da responsabilidade civil extracontratual formando assim uma figura própria do direito tributário com suas características

²⁰ Referência: Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte de 31. 03.2005 Processo nº 144/04 que considera “ A responsabilidade subsidiária dos gerentes e administradores das sociedades de responsabilidade limitada tem natureza extracontratual”.

²¹ Martinez, Soares, *Direito Fiscal*, Almedina, 10ª Edição, 2003 (reimpressão). cf. ainda neste sentido, Ana Paula Dourado, “ *a responsabilidade tributaria dos gerentes: pressupostos*, Fisco, nº 53, 1993. Casimiro, Sofia De Vasconcelos, *A Responsabilidade Dos Gerentes, Administradores e Directores pela Dívidas Tributárias Das Sociedades Comercias*, Almedina, Novembro de 2000.

autónomas, e com as próprias regras.

Sublinha-se que a natureza jurídica da responsabilidade tributária foi alvo de muita controvérsia e há motivos para tal questão que envolve o caso em concreto. Em primeiro lugar tem de se atender à circunstância de a responsabilidade tributária ser uma figura complexa, o que tem originado obstáculos acrescidos no seu tratamento pela doutrina. Como uma das razões para que este problema seja de difícil tratamento prende-se com a constatação de as legislações fiscais, em geral, serem pouco desenvolvidas, desconexas, ou até omissas, no tratamento desde instituto do direito fiscal. Por isso, a maioria das doutrinas devido à pluralidade de funções e de interpretações, sustentam ideias diferentes e não demonstram uma consensualidade absoluta da resposta quanto à sua natureza.

Assim sendo, o crescente número de normas jurídicas e as imperfeições com que o legislador, por vezes, trata as matérias fiscais, apenas vêm conceber mais alguns obstáculos no tratamento doutrinal a dar às mesmas. Segundo a explicação de Diogo Feio *“é importante não cair na tentação de pensar que todos os institutos jurídicos se enquadram noutros sob pena se desfigurarem as figuras jurídicas que estejam em causa”*²².

²² Feio, Diogo, *A Substituição Fiscal e a Retenção na Fonte: O Caso Específico dos Impostos Sobre O Rendimento*, Coimbra Editora, 2001 – Teses e Monografias I.

3. Os Pressupostos da Responsabilidade Subsidiária dos Gerentes e Administradores

O regime da responsabilidade subsidiária tem como essencial, o preenchimento de alguns dos pressupostos constitutivos da obrigação tributária que podemos encontrar definidos no artigo 24º nº1 da LGT, face aos gerentes e administradores. São esses pressupostos definidos nesse mesmo artigo que fazem com que os mesmos viessem assumir a veste da responsabilidade pelas dívidas tributárias do devedor originário.

Note-se que a este propósito, é importante saber que os pressupostos constitutivos dos factos tributários não ocorrem relativamente ao responsável, mas sim os pressupostos da responsabilidade, o que significa que as obrigações derivadas da lei para o devedor originário e para o responsável assentam em pressupostos distintos, nos quais propomos analisar. A culpa e o exercício efectivo do cargo da gerência, são os dois pressupostos basilares para a consagração da responsabilidade dos gerentes e administradores. Mas antes de mais, para compreender convenientemente a situação da responsabilidade no artigo 24º nº1 da LGT, analisemos, em separado, as duas alíneas desse artigo, pois a letra da lei não deixa muitas dúvidas quanto ao campo de aplicação de cada uma das alíneas.

3.1. Âmbito da Aplicação do nº 1 do art. 24º da LGT

I) A alínea a) do nº1 do art. 24º, da LGT, é aplicável às dívidas tributárias quando o facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do cargo da gerência, mas posta à cobrança posteriormente à cessação do mesmo (se o facto constitutivo e a cobrança se verificarem no período de exercício do seu cargo é já aplicável a alínea b);

- ou quando o prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois desse exercício.²³

Em qualquer dos casos trata-se de uma situação em que o gerente ou

²³ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 10 de Novembro de 2005, processo nº 00031/03. Santos, Joana Patrícia de Oliveira, *Estudos de Direito Fiscal (CIJE)*, Almedina, Junho de 2006.

administrador já não exercia funções à data em que a dívida foi posta à cobrança, pelo que só responderá se tiver sido por culpa sua que o património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparados, se tornou insuficiente para a satisfação da dívida tributária. O que se extrai da alínea a) do nº 1 do artigo 24º, da LGT, é que o gerente e administrador não pode ser responsabilizado pela falta do pagamento, uma vez que enquanto exerceu o cargo, a dívida ainda não tinha verificado o prazo para o pagamento, assim apenas poderá ser responsabilizado por culpa na insuficiência do património.

Parece-nos que a aplicação dessa alínea justificou-se com objectivo de evitar que os gerentes ou administradores saiam impunes antes do fim do prazo para o pagamento por uma gestão negativa de delapidação ou dissipação do património da sociedade que impediu de cumprir a posterior entrega do imposto devido quando já não era gerente no período exigível do pagamento.

Partilhando da opinião de Dulce Soares ²⁴ “... *A responsabilidade de um administrador ou gerente que não se encontra na sociedade no momento do vencimento e como tal não tenha qualquer possibilidade de controlar o efectivo pagamento das importâncias em dívida apenas poderá ter lugar (...) a sua responsabilização em condições muito específicas.*” Ou seja, se não pode ser pela falta do pagamento, tem que ser em condições da alínea a) do nº 1 desse mesmo diploma. Os pressupostos da responsabilidade fixada na alínea a) do nº1 do art. 24º da LGT, no entender de algumas doutrinas²⁵ identifica-se com o art. 78º nº1 do Código das Sociedades Comerciais, contudo há diferença nos dois artigos porque o art. 24º nº1 da LGT permite que seja movida a responsabilidade subsidiária em sede da reversão do processo da execução fiscal, enquanto administração fiscal como os demais credores se tivesse de usar os expedientes conjecturados no art. 78º nº 1 do CSC, teria que ser por intermédio de uma acção judicial (acção directa).

II) Por sua vez, no que tange à alínea b) nº 1 do art. 24º da LGT, é aplicável quando o prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período de exercício do cargo o que significa que está aqui abrangida a situação em que nesse período concorrem o facto constitutivo e a cobrança.

²⁴ Soares, Maria Dulce, *jurisprudência fiscal anotada (supremo tribunal administrativo)*, Almedina, 2002 (cf. Pág.86-87).

²⁵ Meireles, Tânia, *Da Responsabilidade dos Gestores de Sociedade Perante os Credores Sociais*, 2ª Edição, Almedina, Janeiro de 2009, cf. a pág. 144.

3.2. A Culpa pelo não Pagamento

A culpa como pressuposto da responsabilidade subsidiária prevista no n.º 1 do art. 24.º da LGT, pode ser aplicada em duas situações distintas: a culpa pela insuficiência do património da sociedade ou a culpa pelo não pagamento da dívida tributária. Esta última aplica-se nos termos da alínea b), quanto a primeira aplica-se nos termos da alínea a), todas do n.º 1 do art. 24.º da LGT.

No que diz respeito a culpa ao abrigo do n.º1 alínea b) do art. 24.º da LGT, têm-se levantado vários pontos de vista. Para alguns autores²⁶ resume-se aqui na situação prevista que o gestor actuará com culpa quando dispondo dos meios para pagar as dívidas tributárias, não o tenha feito e posterior diminuição do património para a satisfação da dívida tributária. A presunção da culpa que se estabelece nesta alínea se filia no dever de boa prática determinada no art. 32.º da LGT, ou ainda que estará em causa a prática de actos ilícitos pelo gestor, que por sua vez, motivou a falta do pagamento da obrigação tributária, ou seja, a prática de actos que levaram a que o património da devedora originária se tornasse insuficiente para a satisfação da referida obrigação²⁷. Semelhante à ideia da ilicitude do gerente pelo não pagamento da dívida consagrada na alínea b), Tânia Meireles²⁸ defende que “ *se submetem à mesma alínea as situações em que o gestor, em funções no momento em que terminou o prazo de entrega ou pagamento, actuou de forma a que no referido momento no património societário não existissem bens para responder pelos débitos em causa*”. A autora igualmente considera que nesse âmbito está a prática de actos ilícitos pelo gestor.

Ora, antes de mais a alínea b) do n.º1 do art. 24.º da LGT, refere-se a imputação e não à culpa, mas em inúmeras interpretações materializadas tem entendido que tal conceito refere-se à culpa, pois, o que é exigido ao gestor é que prove que a falta de pagamento não lhe é imputável, que apesar da actuação diligente os recursos da sociedade não lhe permite concretizar o pagamento.

²⁶ Casimiro, Sofia De Vasconcelos, *A Responsabilidade dos Gerentes, Administradores e Directores pela Dívidas Tributárias Das Sociedades Comercias*, Almedina, Novembro de 2000.

²⁷ Santos, Joana Patricia de Oliveira, *Estudos de Direito Fiscal (CIJE)*, Almedina, Junho de 2006.

²⁸ Da Cunha, Tânia Meireles, *Da Responsabilidade Dos Gerentes De Sociedades Perante Os Credores Sociais*, 2.ª Edição, Almedina, Janeiro de 2009, cf. a pág. 148 e seguintes.

Não temos dúvida quanto à exigência da culpa para a responsabilização do gerente ou administrador quanto ao disposto da alínea b), pois, a culpa exprime um juízo de responsabilidade pessoal, da conduta do agente, e para tal subsistir, é necessário que se verifique a violação de uma conduta ou de um comportamento que juridicamente não é lhe permitido, ou quando viola uma obrigação previamente determinada, isto é, a culpa só pode ser censurabilidade da acção, por o culpado ter actuado contra o dever ou obrigação, quando podia ter agido de acordo com ele. Pode ser uma conduta dolosa ou negligente.²⁹

Independentemente da opinião que se adopte, a alínea b) deverá ser interpretada no sentido de que a responsabilidade subsidiária dos gerentes ou administradores só se desencadeia quando há uma actuação, ou omissão culposa que por sua vez impeçam o pagamento dos tributos à custa dos bens da sociedade. Vigora aqui uma presunção da culpa e não da ilicitude. A lei apenas exige uma actuação culposa (culpa efectiva tal como decorria do art.13º do Código do Processo Tributário (CPT), e não é exigida uma culpa funcional como decorria do art.16º do Código de Processo das Contribuições e Impostos (CPCT) no incumprimento para imputar a dívida tributária e deverá, a culpa verificada no caso concreto ser avaliada tendo como pontos de referência, quer os danos sofridos pela administração tributária, quer a insuficiência patrimonial da sociedade, que ocasionou ao chamamento do devedor subsidiário.

Poderá ser afastada a culpa se o gestor não dispondo dos meios económicos da sociedade para efectuar as diligências do pagamento no período em que este deveria operar, quando essa diminuição não foi causada pelo próprio gestor. Havendo culpa pela diminuição ou insuficiência do património da sociedade aplicar-se-á a alínea a), desde que a insuficiência do património societário não tenha causado pelo próprio gestor em que coincidiu com o prazo para o pagamento.

Quanto a culpa exigida na alínea a) nº 1 do art. 24º da LGT, de acordo com a lição de Carlos Valentim e Paulo Cardoso³⁰ “*a culpa dos gerentes e administradores*

²⁹ De acordo com ensinamento do Professor Dias Figueiredo “ (...) o poder de agir de outra maneira na situação, dir-se-á, é deste modo requisitos irrenunciável do conceito de culpa: quer esta se veja directamente na decisão livre e consciente da vontade a favor do ilícito, de que o poder de agir de outra maneira” cf. o livro pág. 516, do Professor, Dr. Dias, Jorge Figueiredo, *Direito Penal*, Coimbra Editora, 2ª Edição, Janeiro de 2011.

A figura da culpa só pode ser entendida enquanto inserida no contexto da inobservância de uma regra de conduta.

³⁰ Valentim Carlos, e Cardoso Paulo, *Roteiro de Justiça Fiscal*, Vida Económica – Editorial, Abril de 2011.

pela insuficiência patrimonial da pessoa colectiva devera ser aferida em termos similares aos que o código de insolvência e recuperação das empresas (CIRE) prevê para a tipificação da insolvência como culposa e gratuita, que dispõe no art. 186º ”.

À letra da lei a alínea a) e b) nº1 do artigo 24º da LGT, não são da aplicação cumulativa.

3.2.1. A Culpa Como Pressuposto e Limite à Imputação da Responsabilidade Subsidiária

Acautela-se pronunciar neste sentido que de acordo com o ensinamento do Prof. Dr. Figueiredo Dias³¹ *“a verdadeira função da culpa no sistema punitivo reside efectivamente numa incondicional proibição de excesso (...) a culpa não é fundamento da sanção, mas constitui o seu pressuposto necessário e o seu limite inultrapassável”.*

Quer isto dizer, em função da culpa como limite da responsabilização, que aos responsáveis subsidiários não pode ser imputada uma responsabilidade por dívidas tributária da sociedade que gerirem ou administraram para além daquilo que tem potenciado na insuficiência ou a inexistência do património deste para satisfazer a dívida tributária, ou seja, que essa responsabilidade não pode ir para além do grau da culpabilidade sob pena de violar o princípio da proporcionalidade, ou da proibição do excesso para além das exigências constitucionais da tributação.

Inexiste culpa sempre que o seu comportamento não traz consigo um juízo de censura, apesar da inexistência ou insuficiência do património societário.

Assim sendo, preenchidos os pressupostos da responsabilidade, conforme está previsto na lei, responderão apenas pelas dívidas tributárias cuja conduta censurável tenha sido o resultado de um comportamento doloso por parte do devedor subsidiário que afectou no pagamento do imposto. É indispensável verificar que os bens disponíveis do responsável não acabem por satisfazer dívidas diferentes das que determinam a sua responsabilidade tributária.

A administração fiscal no exercício da sua função ou do seu poder punitivo tem que ir sempre de acordo com os princípios da legalidade, da justiça, da igualdade e

³¹ Dias, Jorge Figueiredo, *Direito Penal*, Coimbra Editora TomoI, 2ª Edição, Janeiro de 2011. Pág.82.

proporcionalidade, e da imparcialidade, cf. o art.55º da LGT, pois as necessidades do Estado não pode justificar-se violando ou passando por cima dos direitos e garantias dos contribuintes e em particular responsáveis, porque a invocação do interesse público tem certas limitações. É dentro desses limites que existe a legitimidade proporcionada pelos pressupostos da sua imputação à responsabilidade.

Por fim, salienta-se que o poder de tributar que o Estado - legislador ostenta perante a sociedade não deve ser encarado como um poder ilimitado que se exerce sem garantias de segurança.

3.3. Gerência de Facto – Gerência de Direito

A responsabilidade subsidiária no art. 24º nº1 da LGT, depende do exercício efectivo do cargo da gerência ou administração, à semelhança do que vigorava no art. 13º do CPT, mas diferente do que vigorava no regime do CPCI art. 16º que exigia a cumulação do exercício efectivo do cargo com a gerência nominal.

O actual regime exige substancialmente a gerência de facto, e assim dispõe o art. 24º nº1 da LGT, “... *Que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados...*”³².

Neste artigo não há uma exigência cumulativa da gerência de direito com a gerência de facto, mas nada impede que concorre a gerência de facto com a de direito, ou seja, apenas a lei exige gerência de facto. Cabe à administração fiscal o ónus da prova da gerência de facto, pois não há uma norma legal que estabeleça a presunção legal relativamente ao exercício de gerência de facto, designadamente que ela se presume a partir da gerência de direito ou nominal³³.

Embora não havendo a presunção legal sobre esta matéria nada impede que o tribunal com poderes para fixar matérias de facto no exercício dos seus poderes de cognição e da prática de experiência comum nessa área, venha a utilizar a presunção judicial que entender com base nas regras desse conhecimento que existe a grande probabilidade do exercício de gerência de facto ter ocorrido. A presunção judicial de acordo com a determinação do art. 351º do Código Civil só é admitida nos casos e

³² Cf. Artigo 24º nº 1 da LGT.

³³ Cf. O Acórdão 0709/08 de 11/03/2009.

termos que é admitida a prova testemunhal.³⁴

Portanto, provada a gerência apenas de direito, (sem exercício efectivo do cargo) não pode ocorrer a reversão do processo executivo contra o gerente ou administrador sob pena de ocorrer ilegitimidade, pois, segundo a interpretação legislativa pelo acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA) processo nº 0709/08 de 11-03-2009, realça que provada a gerência³⁵ de direito não se presume a gerência de facto.

3.4. O Ónus da Prova

A questão do ónus da prova é uma matéria de extrema consideração prática, e, é uma das questões desde sempre em aberto no regime da responsabilidade dos gerentes e administradores por dívidas tributárias, sobretudo quando à presunção da culpa como fundamento da responsabilidade.

Assim, o regime vigente ao abrigo do art. 24º nº1 da LGT equilibra na repartição do ónus da prova consoante as alíneas a) e b). Essa repartição é inovadora em relação ao regime do art. 13º do CPT, mas ainda assim, com o avanço em relação ao anterior, em que o ónus da prova era invertido por inteiro ao responsável subsidiário, continua a prolongar a esta situação em condições do disposto da alínea b) nº 1 do art. 24º da LGT.

Sublinha-se a este propósito, que o regime da LGT inclui regras sobre o ónus da prova, e de acordo com o art. 74º nº 1 da LGT, ³⁶ é a quem invoca um direito que cabe provar os factos constitutivos desse direito. Mas se o onerado com a obrigação de prova beneficia de uma presunção legal, inverte-se o ónus da prova. É o que decorre dos art. 342º nº1, 350º nº1 e 344º nº 1 todos do Código Civil. Por sua vez, a regra do ónus da prova da responsabilidade tributária subsidiária está prevista no art. 24º nº1 alínea a) da LGT. Há uma consagração do regime geral do ónus da prova. Cabe à administração fiscal o ónus de provar a culpa dos gerentes ou administradores pela insuficiência ou inexistência do património da sociedade, contudo, não há uma presunção da culpa para esta alínea.

³⁴ A presunção judicial, diferente da presunção legal não implica a inversão do ónus da prova.

³⁵ Os gerentes de facto são aqueles que praticam actos de gestão/administração da sociedade, sem que tenha sido legalmente nomeados como titular de cargo diferenciando enquanto que a gerência de direito são aqueles que se encontra legalmente nomeado como titular do cargo social ou designado no contrato da sociedade, figurando no registo comercial.

³⁶ Quando os factos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito, a prova cabe àquele contra quem o direito é invocado.

A excepcionalidade à regra do regime do artigo 24º da LGT, fica toda ela depositada na alínea b) porque há uma presunção legal da culpa. Cabe então aos gerentes ou administradores de provar pela negativa que não lhe é imputável a falta do pagamento, ou seja, essa presunção da culpa pode ser afastada (é elidível)

Com efeito, importa referir, que a presunção legal do ónus da prova prevista na alínea b) do nº 1 do art. 24º da LGT, está longe de ser uma distribuição justa e equilibrada, por ser muito criticável entre as doutrinas³⁷, enquanto prova da ausência de culpa, pois há quem entenda que revela-se uma verdadeira “*diabólica probatio*”³⁸ (prova diabólica), uma situação de prova de factos negativos muito difícil, porque se para administração fiscal a demonstração da culpa na maior parte dos casos não é tarefa fácil e nunca foi, difícil e bem mais complicada será a produção de uma prova pela negativa. Por outro lado a crítica surge também no sentido de ser manifestamente desproporcional.³⁹

³⁷ Sanches, J.L. Saldanha, *Manual do Direito Fiscal*, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2007, e Freitas Manuel Henrique De, *Fiscalidade*, Almedina, 3ª Edição 2010.

³⁸ A expressão, neste contexto, é de Dr. Pereira, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, Almedina, 3ª Edição, 2010, cf. a pág. 256 e seg.

³⁹ Machado, E.M. Jonatas, e Raposo, C. Vera, *Fiscalidade*, Edição do Instituto Superior de Gestão, Abril/Junho de 2007.

4. A Reversão do Processo da Execução Fiscal

4.1. Considerações Gerais

Uma nota introdutória é conveniente para referir que a utilização do instituto de reversão tributária para efectivar a responsabilidade dos gerentes ou administradores ocorre automaticamente através do Sistema Informático de Gestão de Reversão (SIGER).

Em termos gerais, a reversão de execução fiscal consiste na responsabilização de determinada pessoa, que exerce certas funções, e que se identifica com certos comportamentos, sendo fixada pela lei a título subsidiário, pelas dívidas tributárias do sujeito passivo originário, e surge numa fase após a constatação da insuficiência ou inexistência em sede do processo de execução fiscal instaurado contra o devedor originário, por outras palavras, surge numa fase patológica da relação tributária que emerge no caso do incumprimento da obrigação material por parte do devedor principal.

Trata-se de um processo de execução fiscal, de natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional, conforme estabelece o art. 103º nº 1 da LGT, isto é, o acto de reversão contra o responsável subsidiário, constitui um mero acto administrativo, que implica e provoca forçosamente a transmissão da obrigação de dívidas que constam do título executivo para aquele que a lei aponta como o responsável subsidiário, dívidas que tem, obrigatoriamente, a natureza de tributos, coimas e dívidas ao Estado tipificadas no art. 148º do CPPT.⁴⁰ Assim, o instituto da reversão de execução fiscal está estruturado somente para a responsabilidade pelas dívidas tributárias que constam no título executivo, ou seja, constitui um mecanismo destinado a redireccionar a cobrança da dívida e que consigo traz alguns benefícios, pois, trata-se de um regime com proveito na economia processual, na medida que evita a instauração de um novo processo

⁴⁰ No que concerne a responsabilidade subsidiária por dívidas tributárias consoante a determinação do art. 24º da LGT em termos de tributos, compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais e outras espécies criadas por lei, cf. art. 4º nº 2 da LGT.

executivo contra o responsável subsidiário, facultando que aquele já instaurado contra o devedor primário passe a decorrer igualmente contra o responsável subsidiário. Para além da economia processual ostenta ainda, outros benefícios em termos da celeridade processual combatendo assim a morosidade processual.

Havendo, fundamento para reverter o processo de execução fiscal, devem ser aplicadas as normas que regem a responsabilidade vigente no momento do nascimento da dívida.

4.2. Condições Para a Sua Efectivação

As condições para sua efectivação são as que estão expostas no artigo 23º da LGT, em outras palavras, mediante acolhimento da definição do nº1 do mesmo artigo citado, a responsabilidade subsidiária concretiza-se através da reversão do processo de execução fiscal, pela mera mudança da titularidade da dívida exequenda, sem qualquer modificação do título executivo ou da natureza da dívida nela certificada, o que consubstancia uma mera alteração subjectiva da instância, configurando assim um incidente da instância⁴¹.

O despacho de reversão tem a natureza de uma verdadeira obrigação coercitiva no pagamento de quantia certa que só pode ser efectivada uma vez demonstrada a culpa pela insuficiência ou inexistência dos bens penhoráveis do devedor principal para a satisfação da dívida em causa. Tal insuficiência existe quando o valor total dos bens do devedor originário a penhorar é inferior a dívida exequenda total, ou seja, quando traduz numa situação líquida negativa o património do devedor principal.

No que diz respeito à insuficiência dos bens do devedor originário, por ser condição que a lei considera como essencial para operar a reversão contra o responsável subsidiário, temos de abordar dois artigos de diferentes diplomas mas, que são complementares entre si. Refere-se ao art. 23º nº 2 da LGT e do art. 153º nº 2 alínea b) do CPPT. Desses dois artigos resulta um vector em comum. Ambos estipulam que

⁴¹ Um incidente da instância constitui uma ocorrência extraordinária que altera o movimento normal do processo em curso. O início do procedimento da responsabilidade subsidiária constitui-se por reversão de processo de execução fiscal.

administração fiscal só se encontra legitimada para accionar o mecanismo da reversão contra os respectivos gerentes ou administradores no caso de existir a fundada insuficiência ou inexistência dos bens penhoráveis do devedor originário e dos responsáveis solidários⁴² para satisfazer a dívida exequenda. Mas o disposto na alínea b) do nº 2 do art. 153º do CPPT contraria o determinado no art. 23º da LGT nº 2, pois enquanto o segundo exige-se que a fundada insuficiência dos bens do devedor originário só possa ser verificada depois de os bens penhorados terem sido vendidos (prévia excussão), já o primeiro (CPPT) consigna a inutilidade da prévia excussão para se verificar a fundada insuficiência dos bens do devedor originário, que é logo constatada face aos elementos constante do auto da penhora e de outros elementos que o órgão de execução fiscal disponha.

Por conseguinte, pela definição do disposto no nº3 do art. 23º da LGT, parece-nos que o legislador de certa forma revogou o disposto no nº 2 do art. 23º do mesmo diploma legal porque deixou portas abertas, que mesmo não estando apurado com rigor os valores que permitirão quantificar a insuficiência dos bens a penhorar do devedor originário, ainda assim a reversão se possa efectivar. No fundo, o artigo citado determina que, no caso de não se conseguir apurar a suficiência dos bens penhorados do devedor originário e dos responsáveis solidários, por ainda não estar definido o montante exacto em que o responsável ou responsáveis subsidiários irão responder, mas encontrando-se verificada a situação líquida negativa da pessoa colectiva, haverá lugar à realização imediata da reversão, embora com a suspensão da execução até à completa execução (penhora e venda) dos bens do devedor originário e do responsável solidário.

Note-se que nesses termos, é importante salientar que requer, antes de mais, o princípio de inquisitório consoante está determinado no art. 58º da LGT de investigar e realizar todas as diligências, se existe ou não o património do devedor principal.

Uma questão que se coloca a este propósito é de saber se, uma vez que o legislador estipulou no nº 3 do art. 23º da LGT, a penhora dos bens do responsável subsidiário mesmo antes da execução do património do devedor originário, não está sendo desrespeitado o direito do benefício da excussão do revertido.

⁴² Nem a LGT e nem o CPPT impõem o chamamento de todos os responsáveis quando haja pluralidade de gerentes, por certo, porque há solidariedade na responsabilidade entre si, mas a lei fixa as condições para que tal possa ser accionada.

4.2.1. O Benefício da Excussão Prévia

Consiste no direito que pertence ao revertido de recusar o cumprimento da dívida sem que esteja excutido todos os bens do devedor originário, ainda, igualmente se depois dessa excussão o revertido provar que o crédito não ficou satisfeito por culpa da administração fiscal, *cf.* o nº 1 e 2 do art. 638º do CC, ou seja, implica que o revertido ao ser demandado possa invocar, que, antes dele, responde primeiro o devedor originário.

No que diz respeito a esta figura, sobre a matéria da responsabilidade subsidiária, encontra-se consagrada expressamente, decorrendo pelo disposto do nº 2 do art. 23º da LGT. Mas, apesar de tal consagração expressa, o nº 3 do mesmo artigo veio a dar possibilidades que ocorra a penhora dos bens do responsável subsidiário, antes mesmo de esgotar integralmente o património do devedor principal e sem que saiba o responsável qual o montante exacto em que irá responder, com efeito suspensivo do processo de execução fiscal, para salvaguardar os direitos dos responsáveis até cessar todos os bens do devedor principal.

Não basta que o Estado, para accionar a responsabilidade subsidiária sinta dificuldade em obter o cumprimento da dívida pelo devedor, ou considere os seus bens insuficientes para possibilitarem a cobrança da dívida. É necessário que tenha penhorado todos os bens do devedor, promovido a sua venda, e verifique que os bens são insuficientes, exercendo os seus direitos contra o responsável subsidiário pela diferença, salvo se inexistir bens do devedor, caso em que a administração fiscal se poderá dirigir imediatamente contra o responsável.

O legislador contornou no nº 3 do art. 23º da LGT, o benefício de excussão prévia que consagrou no nº 2 desse mesmo diploma. Mas apesar de tal contorno, segundo o entendimento doutrinal⁴³ realça que tal benefício seria violado depois da venda ou adjudicação dos bens dos responsáveis subsidiários e não pela mera penhora dos seus bens. Nesse caso a responsabilidade opera independentemente da prévia excussão dos bens do devedor originário.

Talvez a intenção do legislador se justifique na protecção legal dos créditos do

⁴³ Cunha, Tânia Meireles Da, *Da responsabilidade dos gestores de sociedades perante os credores sociais*, 2ª Edição, Almedina, Janeiro de 2009.

Estado (Fazenda Pública) através do instituto da reversão, mesmo ainda numa fase muito prematura da execução, com vista em probabilidades de aumentar e acautelar a cobrança do valor da dívida.

Neste sentido, cabe dizer, que apesar da consagração do nº 3 não se trata aqui de uma aptidão à disposição do órgão de execução fiscal, mas de um dever legal, uma vez que a realização do objectivo fundamental da execução fiscal, que é a cobrança da dívida coerciva, justifica-se nas condições referenciadas *supra* no parágrafo anterior.

Portanto apesar da justificação exposta, o responsável subsidiário terá o conhecimento da diferença pela qual se tornará devedor, depois de serem vendidos ou adjudicados todos os patrimónios do devedor principal. Com isso o direito do revertido não foi respeitado, e, assim nos termos do nº 3 do art. 23º da LGT o benefício de excussão não está inteiramente garantido.

O benefício de excussão prévia por constituir umas das garantias básicas destinadas a assegurar a defesa do responsável subsidiário, é um direito que cabe ao revertido facultativamente exercer, podendo ser renunciado.

4.3. A Audição Prévia no Processo de Responsabilização

A reversão do processo de execução fiscal não pode ocorrer sem antes de mais ser conferido aos responsáveis subsidiários o direito da participação na formação da decisão que lhes digam respeito através da sua notificação para a audição prévia (que constitui um dos pressupostos formais), como expressamente determina o nº 4 do art. 23º da LGT, a efectuar nos termos do art. 60º do mesmo diploma. Em termos gerais o direito da audição prévia está regulado nos artigos 60º, 63º-B e 23º nº 4, da LGT, pois trata-se de um direito muito diversificado, dadas as situações em relação às quais se verifica.

O princípio da audição prévia tem que ser cumprido mesmo no caso da presunção da culpa, por ser um imperativo legal. Desempenha assim funções de garantias básicas e de maior relevância prática com fim de assegurar a defesa dos responsáveis subsidiários.

Como regra geral⁴⁴ todos os processos de reversão de execução fiscal, tem como

⁴⁴ Com excepção a esta regra ocorre apenas nos casos em que havendo um fundado receio da diminuição da garantia de cobrança de crédito tributário e estando o tributo liquidado ou em fase de liquidação, a

primeira fase a notificação do visado. Assim se concretiza plenamente em sede da reversão o princípio constitucionalmente consagrado, da participação dos administrados nas decisões que os afectam nos termos do nº 5 do art. 267º da Constituição da República Portuguesa (CRP). Esse direito traduz-se na possibilidade que é dada aos contribuintes de participarem no procedimento administrativo.

Por outro lado, essa notificação dá ao responsável subsidiário a possibilidade de conhecer, que contra ele está sendo revertido um processo de execução fiscal identificando naturalmente o devedor originário e a dívida em causa, e certamente o seu fundamento de facto e de direito que consubstanciam, e que deverá ser exercido dentro de um prazo fixado pela administração tributária, que será não inferior a oito dias nem superior a quinze dias. Caso não seja exercido dentro do prazo supra citado o direito da audição prévia cessa.

O órgão de execução fiscal, na notificação para o exercício desse direito do potencial revertido, se omitir algum dos elementos que legalmente deva constar, verificar-se-á uma situação de anulabilidade do acto de notificação, por preterição de formalidade essencial, a qual é passível de arguição através da reclamação judicial junto do tribunal competente⁴⁵, consoante o art. 276º do CPPT. Situação inversa será a falta por completo de notificação no exercício do direito da audição prévia, neste caso o revertido é confrontado com o acto de reversão aquando da citação do processo de execução e estar-se-á não perante um mero vício da notificação, mas sim perante um caso de anulabilidade de reversão em si mesmo, por ser praticado sem audição prévia legalmente realçado ao potencial revertido. A falta da audição prévia não é do conhecimento oficioso.

Com efeito, para que a notificação seja válida torna-se imprescindível que contenha todas as indicações legalmente exigidas, bem como a indicação da entidade que praticou o acto e se fez no uso da delegação ou subdelegação de competência tal como estatui o art. 36º do CPPT.

Todavia, o exercício do direito da audição previa é facultativo, porém sendo optativo apesar dos factos alegados pela administração tributária não terem sido

administração pública requeira o arresto dos bens de responsável subsidiário. O pedido de arresto e arrolamentos, trata-se de providência cautelares que serão apreciadas pelo tribunal da 1ª instância (ora tribunal administrativo e fiscal) que verificará os preenchimentos dos requisitos legais e decidirá ou não pedido. Este pedido pode ser feito mesmo antes da notificação do responsável subsidiário, bem como, pode ocorrer já no decorrer do processo de reversão propriamente dita.

⁴⁵ Tribunal Administrativo e Fiscal (1ª instância).

contraídos pelo revertido esses não podem ser considerados como provados, ou seja, o seu não exercício não tem efeito probatório porque reporta-se de um direito do interessado.

Havendo o exercício desse direito, pode ser realizado por escrito ou por via oral, e poderá ter dois desfechos: numa primeira hipótese o responsável subsidiário poderá demonstrar desde logo perante a administração fiscal que não existe qualquer fundamento para a pretendida reversão, e, consequentemente o processo será extinto. Na segunda hipótese a administração fiscal não retira qualquer ilação da audiência prévia realizada e faz prosseguir o processo de reversão.

Após a audição do interessado se a administração tributária entender não decidir pelo arquivamento, pelo contrário dando seguimento a processo de reversão por não constarem elementos novos, ou se o revertido não exercer o seu direito de audiência prévia, segue-se então o respectivo despacho com a citação⁴⁶ pessoal do responsável subsidiário nos termos do nº 3 do art. 191º do CPPT, e que deve ser acompanhada de todos os elementos necessários inclusive os fundamentos e os meios que este dispõe para a sua defesa do acto notificado.

4.4. Os Meios de Defesa

Toda a administração pública, compreendendo, portanto, a administração fiscal deve, nas suas actividades face aos administrados respeitar os direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos. Isso resulta do nº 1 do art. 266º da CRP.

No âmbito fiscal esses direitos e interesses são tutelados através das chamadas garantias dos contribuintes, que nos sucedem, desde logo, como uma decorrência do princípio da legalidade da tributação, consagrado no nº 2 do art. 103º da CRP. Ao nível do direito tributário, a expressão garantia dos contribuintes surge no art. 54º da LGT, onde se enumeram alguns dos meios de defesa ao alcance do contribuinte quando pretende reagir face aos actos da administração tributária lesivos dos seus direitos.

⁴⁶ A falta de citação no processo de reversão de execução fiscal, constitui uma nulidade insanável do conhecimento oficioso que pode ser arguida no processo, quando beneficiar a defesa do interessado cf. art. 165º nº 1 do CPPT.

Se a execução reverter contra mais de um responsável subsidiário, o órgão da execução fiscal tem de citá-los a todos, contudo a falta da citação de um deles não prejudica o prosseguimento da execução contra os outros responsáveis.

A este propósito o exposto do nº 4 do art. 268º da CRP, e a lei fiscal (em especial, o art. 54º e seg. da LGT e 97º do CPPT), estabelece as garantias essenciais que a administração fiscal deverá assegurar nas suas relações com os sujeitos passivos, e são asseguradas garantias no domínio jurisdicionais (direito à acção judicial) e garantias no domínio contencioso (garantias administrativas impugnatórias ou não impugnatórias). Mas, muitas vezes, perante a complexidade do método fiscal os contribuintes ou mesmo os revertidos desconhecem o que fazer quando recebe uma citação da administração fiscal ou quando discorda de tal decisão.

Ora, uma vez citado⁴⁷ pela administração tributária, o revertido dispondo de instrumentos legais para se defender do processo de reversão, tem duas alternativas. A primeira trata-se de se conformar com a reversão, e efectuar o pagamento do montante em dívida que pode ser feito integralmente, ficando, nesse caso, isento de custas e juros de mora sob aplicação do art. 23º nº 5 da LGT se efectuar no prazo de oposição, ou não podendo pagar inteiramente, isto é, de uma só vez, pode requerer a realização do pagamento em prestações⁴⁸ nos termos do art. 189º nº 2 e 196º e seguintes do CPPT ou a dação em pagamento nos termos do art. 189º nº 3 e 4, 201º e 202º do mesmo diploma.

O pagamento ou o pedido pode ser feito no prazo⁴⁹ de 30 dias a contar da citação pessoal nos termos do art. 203º nº 1 do CPPT, salvo a dilação de 5 dias quando não for citada na pessoa certa, (quando for citada na pessoa alheia à reversão) art. 252º-A nº 1 do código do processo civil.

Em segunda alternativa, que através da nossa pesquisa são as mais requisitadas em relação à primeira, se o revertido entender que não deve pagar por não se conformar com a reversão, então pode reagir contra ela, podendo utilizar todos os meios de defesa que tem ao seu alcance. Mas, de entre os meios de defesa do contribuinte, e nesse caso particular, o responsável, conforme realça a Prof. Dra. Glória Teixeira⁵⁰ “*pode, via de regra, optar por recorrer directamente para os tribunais, sem necessidade de apresentar a reclamação graciosa previamente. A lei impede, obviamente, o recurso*

⁴⁷ A citação faz interromper o prazo de prescrição do tributo art. 49º nº 1 da LGT, e a sua falta constitui uma nulidade insanável art. 165º nº 1 alínea a) do CPPT.

⁴⁸ Preze aqui inteiramente a palavra da Dra. Glória Teixeira que tem citado alguns meios alternativos na resolução de litígios no direito fiscal actual, e no nosso ordenamento jurídico temos o pagamento em prestações, dação em pagamento. Cf. a pág. 169 da obra da autora indicada na nota de rodapé 49.

⁴⁹ Feita a citação o revertido tem o prazo de 30 dias para efectuar o pagamento ou para deduzir a oposição a reversão do processo de execução fiscal.

⁵⁰ Teixeira Glória, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Almedina, Março, 2010, cf. pág. 368.

administrativo e judicial simultâneo”.

Note-se que é preciso antes de ser possível aferir o meio adequado de reacção a um acto de administração fiscal após o acto de reversão, é necessário apurar qual o tipo de acto que está em causa, isto é, se é um acto de liquidação do imposto ou de um próprio acto de execução. Qualquer uma das situações tem diferentes meios de reacção e com prazos diferentes, que irá desde a reclamação à impugnação judicial.

4.4.1. Meios de Defesa Contra Actos de Execução

No que diz respeito à reacção contra o próprio acto de execução, a oposição à execução, que constitui um meio de defesa contencioso, pois ocorre em tribunal, assiste ao contribuinte nesse caso revertido de reagir contra a prossecução do processo de reversão de execução fiscal, o que significa que não visa contestar o acto administrativo em causa. Os fundamentos plausíveis em sede da oposição à execução estão taxativamente previstos no CPPT precisamente nos artigos 203º e 204º.

Sempre que não pretendem discutir a validade ou inexistência do acto tributário, mas sim, a legalidade do despacho que ordena a reversão, o meio processual adequado a utilizar, é a oposição à execução nos termos do art. *supra* citado. A este propósito, a jurisprudência⁵¹ do STA vem há muito defendendo nesse sentido, e acolhendo o entendimento expresso pelo Acórdão nº 0123/08 de 25-06-2008 do STA, que conclui que de entre os meios processuais estabelecidos no CPPT, para os revertidos defenderem os seus interesses⁵² no processo de execução fiscal sobretudo o despacho que ordena a reversão, a oposição à execução seria potencialmente aplicável, na medida em que, nos termos da alínea i) do nº1 do art. 204º, podem basear-se em “ *quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representar interferências em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título.* ”⁵³

⁵¹ Acórdão do STA nº 057/10 de 14/04/2010, e o acórdão nº 0123/08 de 25/06/2008.

⁵² O acórdão referenciado, entende ainda, que a reclamação prevista no art. 276º do CPPT, também potencialmente aplicável nesse âmbito, uma vez que se trata de uma decisão proferida pelo órgão de execução fiscal que afecta o interesse do revertido.

⁵³ Acórdão do STA, nº 0123/08 de 25-06-2008.

Trata-se de um meio de defesa que assegura em todos os casos a defesa dos direitos dos revertidos nomeadamente por não ter o regime – regra de subida deferida que está previsto para a reclamação, no art. 278º do CPPT, e faculta a suspensão do processo de execução fiscal após a penhora ou prestação de garantia nos termos dos números 1,2,3 e 5 do art. 212º e 169º do CPPT. Dito por outras palavras, a dedução da oposição não suspende a eficácia do acto da reversão, prosseguindo para a penhora dos bens do revertido, salvo a prestação de uma garantia idónea a salvaguardar os créditos da fazenda pública, *cf.* ainda o 52º da LGT.

4.4.2. Meios de Defesa Contra o Acto de Liquidação

A reclamação graciosa e a impugnação judicial como meios de defesa aplicáveis, reporta, que pelo disposto no nº 4 do art. 22º da LGT, também o revertido nos mesmos termos que o devedor principal pode usufruir do direito de reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhe for atribuída, e para o efeito a notificação ou a citação deve conter os elementos essenciais da sua liquidação. Garante-se assim o acesso à justiça dos responsáveis subsidiários, *cf.* o nº 4 do art. 268º da CRP. Essas duas figuras, como instrumentos de garantias dos contribuintes, são de aplicação em institutos diferentes, assim estabelecemos uma repartição em que se consideram:

I) A Reclamação Graciosa – (Garantia Administrativa Impugnatória)

A reclamação graciosa é o meio de defesa por excelência em que a própria administração fiscal aprecia os argumentos apresentados, e pode ser utilizada tanto pelos contribuintes singulares como colectivos para contestar determinada liquidação total ou parcialmente da dívida, a qual deverá seguir os trâmites nos termos do art. 68º e seguintes do CPPT. A reclamação, tem por objectivo, obter anulação ou declaração de nulidade do acto tributário. O revertido querendo reclamar graciosamente não ira reagir contra a reversão fiscal propriamente dita, pois, para isso opõe-se, mas contra o acto da liquidação da dívida que está subjacente.

A reclamação graciosa pode ser apresentada no prazo de 120 dias a contar dos

factos previstos no nº1 do art. 102º do CPPT⁵⁴, com os mesmos fundamentos admissíveis para a impugnação judicial conforme dispõe no art. 99º do CPPT.

Qualquer ilegalidade constitui fundamento para o procedimento da reclamação graciosa.

Esclarece ainda, o disposto no art. 68º nº 2, do CPPT, que uma vez deduzida a impugnação judicial não pode ser deduzida a reclamação graciosa com os mesmos fundamentos.

Este meio de defesa, não deixa de ter vantagens, uma vez que tem como regras fundamentais a simplicidade de termos e brevidade das resoluções bem como a gratuitidade do processo, ou a isenção de custas. Como vantagens adicionais deste meio de reacção graciosa, o responsável subsidiário tira todas as informações directa e detalhadamente, sobre a posição da administração tributária. Ainda há dispensa de formalidades essenciais na sua exposição, podendo o contribuinte (o revertido) actualmente apresentar a reclamação graciosa do acto da liquidação através do Portal das Finanças, nos termos do art. 70º, nº 7 do CPPT.

Apresentada a reclamação graciosa pode ser decidida a favor do revertido, ou indeferida total ou parcialmente. Uma vez indeferida a reclamação graciosa não fica afectado o direito do reclamante reagir contra a decisão que lhe for prejudicial. Poderá reagir mediante o nº1 do art. 76º do CPPT (o recurso hierárquico⁵⁵ nos termos do art. 66º do CPPT) e pode ainda o responsável subsidiário impugnar judicialmente o acto da liquidação subjacente ao processo de reversão da execução fiscal *cf.* o art. 97º nº 1 alínea c). A entidade competente para a decisão da mesma cabe em regra à Direcção das

⁵⁴ Os prazos para sua apresentação irão variar de acordo com as circunstâncias genericamente, sem prejuízo de prazos especiais estabelecidos por lei. No caso do Imposto sobre Valor Acrescentado (IVA) por exemplo existem prazos especiais. *cf.* art. 78º nº 3 e 6, e o art. 97º do CIVA. (código do IVA). De acordo com a determinação legal a reclamação graciosa pode ser apresentada no prazo de 120 dias por escrito dirigido ao chefe de serviços de finanças ou oralmente no próprio serviços de finanças da sua área de residência ou sede do contribuinte, podendo ser também enviada por transmissão electrónica de dados *cf.* art. 70º nº 6 do CPPT. O prazo para apresentar reclamação graciosa com base nos fundamentos citados no art. 99º do CPPT é de 90 dias. Se o fundamento consistir na preterição de formalidades essenciais ou na inexistência total ou parcial do facto tributário o prazo a reclamar é de um ano. No caso de conhecimento pelo contribuinte/revertido de algum factos supervenientes ou documentos que constitua fundamentos para a reclamação depois do termo do prazo para sua apresentação, os prazos mencionados, começam a contar a partir do seu conhecimento.

⁵⁵ O recurso hierárquico representa a última tentativa da resolução da questão no seio da administração fiscal. Este é sempre facultativo nos termos do art. 80º da LGT. Caso seja accionada, são dirigidos ao mais elevado superior hierárquico, que será o ministro das finanças, salvo se a competência deste tiver sido delegado noutro órgão. Nesse caso deve ser dirigido a este. Não tendo ainda deduzido a impugnação judicial com o mesmo objecto ou fundamento, o recurso hierárquico ainda é passível de recurso contencioso. *Cf.* art. 76º nº 2 do CPPT.

Finanças (órgão periférico regional), sendo instruída pelo Serviço das Finanças (órgão periférico local) da área do domicílio ou sede do devedor, da situação dos bens ou da liquidação, *cf.* o art. 75º nº 1 do CPPT.

II) A Impugnação Judicial – (Garantia Jurisdicional)

A impugnação judicial, trata-se de um processo judicial tributário por excelência, e têm por funções, a tutela plena e efectiva, em tempo útil, dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária, *cf.* o art. 96º nº 1 do CPPT, surgindo em regra, na sequência de um acto tributário, com a qual o contribuinte não está de acordo, no todo ou em parte, por considerar ter ocorrido uma ilegalidade.

Relativamente aos outros actos, a impugnação judicial só deverá ser utilizada quando a lei fizer a referência expressamente. E, como meio processual que é, está sujeito a formalismo e requisitos diferentes da reclamação graciosa e do recurso hierárquico. A impugnação judicial implica o pagamento das custas judiciais, sem prejuízo de ser ressarcido se a decisão vier a ser-lhe favorável, mas apesar de ser um órgão dispendioso oferece vantagens de envolver um órgão independente e imparcial à causa.

Por outro lado, a impugnação judicial pode ser apresentada, independentemente, da prévia interposição de qualquer reclamação graciosa. Tanto a impugnação judicial como a reclamação graciosa tem os mesmos objectivos daí que os fundamentos sejam os mesmos. Tem como objectivo a anulação de actos tributários, e são admitidos todos os meios gerais de prova.

A impugnação judicial à semelhança da oposição à execução e da reclamação graciosa tem efeito suspensivo quando a requerimento do interessado for prestada a garantia idónea nos termos do art. 103º nº 4 do CPPT.

Em regra geral, o prazo para o revertido apresentar a impugnação judicial consta no nº 1 do art. 102º do CPPT, (90 dias a partir dos factos determinados na lei) mas no caso de indeferimento de reclamação graciosa apresentado, o prazo será de 15 dias após a notificação do acto para a impugnação judicial. Se o fundamento for a nulidade, a impugnação pode ser deduzida a todo o tempo, nos termos do nº 3 do mesmo diploma e o art. 286º do CC.

5. A Responsabilidade Subsidiária (Civil) pelas dívidas de multas e coimas

A administração tributária nas condições do nº 1 do art. 8º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), tem vindo a concretizar através do mecanismo da reversão da execução fiscal a responsabilidade (civil) subsidiária dos gerentes e administradores pelo pagamento das dívidas provenientes de multas e coimas prevista nesse diploma, e por conseguinte, as mais vastas jurisprudências do STA têm entendido que tal transmissão para outrem, no dever de cumprimento da sanção que constitui a dívida exequenda imposta à sociedade infractora, acarreta a violação das normas constitucionais.⁵⁶

5.1. A Interpretação Jurisprudencial do art. 8º nº1 do RGIT

Quando o disposto no nº 1 do art. 8º do RGIT é interpretado no sentido que consagra uma responsabilidade subsidiária pelas coimas e multas que é efectivada por mecanismo da reversão da execução fiscal, conforme entendimento expresso do STA pelo acórdão nº 055/10 de 19-05-2010, vem fundamentar que a norma em questão é incompatível com o princípio da intransmissibilidade das penas consagrada no nº 3 do art. 30º da CRP⁵⁷, por essa reversão implicar, inevitavelmente, a transmissão da obrigação de cumprimento da sanção que constitui a dívida exequenda, isto é, consagra uma verdadeira transmissão do dever de cumprimento da sanção contra-ordenacional do responsável pela infracção (à pessoa colectiva) para terceiros (gerentes e

⁵⁶ Cf. os acórdãos: processo nº 055/10 de 19-05-2010 do STA; acórdão nº 64/10 proferido em 14-04-2010 do STA.

⁵⁷ O princípio da intransmissibilidade das penas, consagrada no art. 30º nº 3 da CRP determina que a responsabilidade se extingue com a morte do agente, não se transmite para familiares, parentes ou terceiros, essa insusceptibilidade de transmissão da responsabilidade penal está associada ao princípio da pessoalidade cf. J.J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa, anotada*, 4ª Edição, Coimbra editora, 2007, pág. 504 volume I. foi neste sentido que algumas das jurisprudência já referenciado procurou decifrar o sentido e o alcance dessa norma.

administradores), bem como, a violação do princípio da presunção da inocência do arguido, e da violação dos direitos de audiência e defesa⁵⁸ que decorre do art. 32º nº 2 e nº 10 da CRP. Por isso, entendem, nesse sentido, que a norma é materialmente inconstitucional. Por sua vez, igualmente o acórdão nº 64/10 proferido em 14/04/2010 do STA, se pronunciou nesse sentido. As jurisprudências⁵⁹ que assentam na defesa e garantias dos contribuintes, defendem que os objectivos de cobrança não podem justificar a manutenção na ordem jurídica de uma norma violadora de princípios constitucionais.

Porém, se de um lado temos a declaração da inconstitucionalidade da norma prevista na alínea a) e b) do nº 1 do art. 8º do RGIT, de outro lado temos a declaração da constitucionalidade da norma, ou seja, há entendimento (do Tribunal Constitucional (TC) de que a norma em análise não é inconstitucional quando a utilização do mecanismo da reversão do processo de execução fiscal para a efectivação da responsabilidade civil subsidiária por coimas e multas. Assim, em conformidade com a declaração da sua não inconstitucionalidade, a jurisprudência constitucional firmada pelo acórdão do TC nº 129/2009 processo nº 649/08 de 12/03/09 tomou essa posição, fundamentando que *“não se transmite a responsabilidade contra-ordenacional ao gerente ou administrador, mas antes a imposição de um dever indemnizatório assente num facto ilícito e culposo na insuficiência do património societário, e não no facto típico contra-ordenacional, e, portanto expressando entendimento distinto, no sentido da admissibilidade daquela responsabilidade, sem observância de procedimentos de defesa típico do ilícito contra-ordenacional”*. Portanto, o TC prevê, que *“a responsabilidade não assenta no facto típico que substancia a infracção contra-ordenacional mas num outro facto diferente e autónomo”*.

⁵⁸ Segundo a interpretação pelo acórdão nº 35/2011 os revertidos não intervêm no processo de contra ordenações e não tem qualquer possibilidade de contradizer os elementos trazidos pela acusação ou de imputar ou recorrer do acto da aplicação da coima, acrescentando ainda desde logo por falta de legitimidade processual por não ter sido sujeito passivo da contra ordenação e da aplicação da coima por isso viola o disposto do art. 30º nº 10 da CRP., que assegura ao arguido os direitos da audiência e defesa em processos sancionatórios inclusive contra-ordenações, que não são assegurados ao revertido.

Por outro lado o tribunal constitucional entende que a reversão é precedida de audição prévia do responsável subsidiário o qual pode defender através da oposição a execução com fundamento no facto de não se verificarem os pressupostos da responsabilidade (civil) subsidiária art. 23º nº4 da LGT.

(⁵⁹) Cf. Acórdão do Tribunal Constitucional que pronunciou sobre a inconstitucionalidade do art. 8º da RGIT. Acórdão do TC nº 129/2009 de 12-03-2009, processo nº 649/08.

Salienta-se, que o TC entendeu que “o comportamento próprio do responsável é gerador de um dano para a administração fiscal sendo que a circunstância de a soma indemnizatória equivaler ao valor da multa ou coima não apenas significa que é essa, de acordos com os preceitos da responsabilidade civil, a expressão pecuniária de dano que o lesante cabe reparar que é necessariamente coincidente com a receita que deixa de ter dado a entrada nos cofres do Estado, e de maneira nenhum permite concluir que tenha havido a própria transmissão para gerente ou administrador a responsabilidade contra-ordenacional”, ou seja, o dever de indemnizar origina uma responsabilidade civil e não uma mera transmissão de responsabilidade contra-ordenacional.

Ambos os institutos judiciais expuseram argumentos fortes.

O que se conclui, que na perspectiva do TC o prosseguimento da execução fiscal contra o gerente e administrador, na sequência da reversão, radica nas condições do responsável ainda que seja de natureza civil. A inobservância culposa da actuação e vigilância por parte do gerente, diminuiu o património societário frustrando assim o direito de crédito do lesado (Estado). Mas, verifica-se neste sentido, ainda que admitisse que ao valor da multa corresponde o efectivo dano do lesado, não se pode concluir que seria este o valor indemnizatório a pagar pelo gerente ou administrador, bastando atender, por exemplo, ao art. 494º do CC.

Embora a decisão do TC seja no sentido da constitucionalidade, a jurisprudência maioritária do STA⁶⁰ tem-se mantido com a posição da inconstitucionalidade material dessa norma por razões já explícita.

Critica-se, a este propósito, conforme a interpretação da letra da lei pelo acórdão do STA de 14/04/2010 processo nº 64/10 que “a responsabilidade embora dita de natureza civil, é directamente uma responsabilidade por dívidas de coimas e não por dívidas próprias da responsável subsidiária, autónoma em relação à responsabilidade do devedor originário por coima”, e concordamos, porque se tratasse de uma responsabilidade subsidiária própria assente num facto próprio em que o gerente é responsável, não se compreenderia o direito de regresso que existe do responsável subsidiário em relação ao devedor originário como está previsto no nº 9 do art.11º do

⁶⁰ Cf. Os acórdãos do STA de 16/02/2009 processo nº 1147/09.

De 16/02/2009 processo nº 1074/09, de 24/03/2010 processo nº 1216/09 e de 14/04/2010 processo nº 64/2010.

Código Penal para a responsabilidade subsidiária aí prevista, que é de aplicação subsidiária relativamente aos processos de contra-ordenações por força do disposto no art. 3º alínea b) do RGIT e 41º nº1 do regime geral das contra-ordenações. Na verdade só há direito de regresso quando alguém paga a dívida de outrem, e se a dívida que o responsável paga é uma dívida própria, completamente distinta da coima como se pronunciou o TC, então o devedor originário continuará a poder ser obrigado a pagá-las mesmo depois do responsável subsidiário ter pago a dívida da coima, visto que o devedor subsidiário pagou uma dívida própria.

Por outro lado, a utilização do mecanismo da reversão, para efectivar a responsabilidade (civil) subsidiária pelas multas e coimas consagrada no art. 8º nº1 do RGIT, é contraditório uma vez que o regime da responsabilidade tributária restringe-se à dívida tributária, e não perante danos, isto é, estamos perante uma obrigação de pagar uma dívida tributária e não uma obrigação de indemnizar. A multa e coima não são fontes de arrecadação das receitas, mas, assumem uma natureza exclusivamente de prevenção, seja geral ou especial.

Ainda constata que chamamento à execução dos responsáveis subsidiários dos gerentes ou administradores por reversão baseia-se no título executivo que serviu de base anteriormente contra a sociedade devedora, por isso, critica ainda que se a responsabilidade civil (subsidiária) por multa e coima imputado aos gerentes e administradores é próprio e autónomo conforme defendido pelo TC, então o prosseguimento da execução com base num título executivo do devedor principal, envolve um execução sem título, ao implicar a mobilização do poder coercitivo do Estado contra aqueles, cuja responsabilidade não se acha estabelecida.⁶¹

Por isso, entende-se que a censurabilidade da inconstitucionalidade dessa norma, assenta nas condições que prevê a efectivação da responsabilidade daquela disposição (através do mecanismo da reversão), pois, na verdade o legislador não está vedado de responsabilizar civilmente os gerentes e administradores de uma sociedade por um comportamento próprio e culposos que se traduz na impossibilidade de satisfazer o crédito emergente de uma coima ou multa à sociedade, mas a questão, é, em tal condição.

Isto posto, com a aprovação do Orçamento de Estado para 2010, através da Lei

⁶¹ Acórdão do TC nº 35/2011, processo nº 206/10.

Valentim Carlos, e Cardoso Paulo, *Roteiro de Justiça Fiscal*, Vida Económica – Editorial, S.A, Abril de 2011.

nº 3-B/2010, de 28 de Abril foi alterada a redacção do artigo 148º do CPPT, tendo introduzido a possibilidade no âmbito de execução fiscal à cobrança de coimas e multas e outras sanções pecuniárias da responsabilidade civil determinada nos termos do RGIT, que não configurava entre as que podiam ser cobrados através do processo de execução fiscal e no entanto não poderia haver reversão até a data em que foi aprovada o orçamento do Estado para 2010.

Nesse sentido não podemos deixar passar de lado o nosso ponto de vista crítico, que o legislador tentou camuflar as imperfeições da terminologia da lei que não está de acordo com outros artigos do mesmo código que se referem a este instituto jurídico e ao tentar interpretar que a norma constitui uma responsabilidade autónoma e pessoal diversa do que constitui a infracção, não tem o pilar minimamente consistente no texto legal. Entende-se que com a larga margem da fraude e evasão fiscal que vem alastrando no país, e que a todo custo queiram atenuar, mas, não parece que este seja o caminho ou a forma eficaz de prosseguir com os fins pretendidos, mas, enfim, é a lei. Cabe seguramente aos gestores e administradores cumprir, diligentemente, os deveres fiscais das pessoas colectivas que gerem ou administram para não virem a ser surpreendidos com tal responsabilidade subsidiária nessa circunstância.

Para finalizar, o TC pelo acórdão nº 24/2011 de 12 de Janeiro veio a pronunciar-se no sentido da inconstitucionalidade, pela forma como esta imputação é constituída, apesar de referência expressa a uma responsabilização civil, entendeu o TC que conduz inevitavelmente à transmissão de responsabilidade contra-ordenacional da pessoa colectiva para os seus administradores ou gerentes e por outro lado ainda, que a desconsideração do facto e a moldura sancionatória ser diferente consoante esteja em causa uma pessoa colectiva ou singular (note-se que os limites mínimos e máximos das coimas são elevados ao dobro no caso da pessoa colectiva) contrária aos princípios da igualdade e da proporcionalidade.

6. A perspectiva comparada da responsabilidade Subsidiária Tributária

A responsabilização directa dos gerentes e administradores pelas dívidas próprias das sociedades comerciais, aplica-se nos mais vastos ordenamentos jurídicos tal como a Espanha, França, Alemanha entre outros. A responsabilidade tornou-se uma das matérias fiscais de aplicação indispensável, mas cada um desses ordenamentos tem o seu modo e mecanismo de funcionamento específico e próprio principalmente no que diz respeito aos pressupostos ⁶²da imputação da responsabilidade, contudo, não deixa de apresentar algumas similitudes nos pressupostos da responsabilidade entre esses ordenamentos jurídicos.

Deste modo, prescindimos de fundamentar a perspectiva comparada dos países da União Europeia em relação ao ordenamento jurídico Português, para conhecer o processo de responsabilização dos gestores e administradores noutras condições ao nível do desenvolvimento da matéria fiscal como Cabo Verde, ou seja, que tem menor tratamento doutrinária e jurisprudencial em matéria fiscal.

6.1. A Responsabilidade Tributária dos Gerentes no Ordenamento Fiscal de Cabo Verde

Como é sabido, Cabo Verde é um país que fundou as suas raízes em matéria de direito fiscal no sistema Português devido ao seu colonialismo, mas com algumas limitações e particularidades em relação a este. O seu desenvolvimento em matéria fiscal nestes últimos anos foi palco de significativas transformações valorizadas inclusive na reforma da tributação indirecta, na qual houve a implementação do imposto

⁶² Cf. O art. 37º e 40º nº 1 da Ley General Tributária (Lei Geral Tributária da Espanha) onde prevê os pressupostos da imputação no âmbito da responsabilidade tributária subsidiária e as suas regras gerais.

sobre o valor acrescentado⁶³, mas no que diz respeito à matéria da responsabilidade tributário dos gerentes ou administradores não houve nenhuma reforma desde a sua implementação que ocorreu com a reforma política nos anos 90.

A responsabilidade tributária subsidiária no quadro actual de Cabo Verde está muito limitada e pouco ou quase nenhum tratamento doutrinário, mas com o novo anteprojecto para a reforma fiscal, cuja data para sua entrada em vigor ainda não está determinada, vem demonstrar o maior tratamento sobre esta matéria da responsabilidade subsidiária dos órgãos de representação societária. Será uma reforma que vai trazer mais progresso, porque Cabo Verde sentiu essa necessidade de aprofundamento em legislação fiscal devido a aproximação de mais regras e das recomendações de princípios fiscais internacionais devido ao impacto económico que atingiu nos últimos tempos, consequência da sua internacionalização.

Contudo, face a escassez de regulamentos e de publicações sobre a matéria da responsabilidade subsidiária dos gerentes e administradores pelas dívidas da sociedade no ordenamento fiscal de Cabo Verde, torna difícil fazer a exposição de uma análise comparada melhor conseguida, porém, por maiores ou menores que sejam os desenvolvimentos dessa matéria, em qualquer outro ordenamento jurídico fiscal, pode dizer-se que todos eles apontam para um mesmo objectivo comum, ou seja, na garantia dos créditos tributários em simultâneo com a função sancionatória.

Dito isto, no ordenamento fiscal de Cabo Verde, pela consagração legal do art. 11º do Código Geral Tributário⁶⁴ (CGT) os responsáveis são sujeitos passivos da relação tributária, e com a determinação do nº 1 do art. 12º do mesmo diploma legal, sempre que a lei estabeleça o regime de responsabilidade tributária por dívidas de outrem é de carácter subsidiário, salvo disposição em contrário.

De acordo com o preceito legal do nº1 do art. 13º do CGT “ *os administradores e gerentes e outras pessoas que exercem funções de administração nas empresas e sociedades de responsabilidade limitada são subsidiariamente responsáveis em relação àqueles e solidariamente entre si, e por todas as contribuições e impostos relativos ao período do exercício do seu cargo, salvo se provarem que não foi por culpa sua que o património da empresa se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais*”.

A redacção do nº1 do art. 13º do CGT é semelhante ao anterior regime da

⁶³ O imposto sobre valor acrescentado foi implementado no ano 2003/2004 pela aprovação da Lei nº 21/IV de 14 de Julho de 2003.

⁶⁴ O CGT de Cabo Verde, entrou em vigor em 1 de Fevereiro de 1993, pela Lei 37/IV/92.

responsabilidade subsidiária tributária dos gerentes que constava no art. 13º do CPT, da lei fiscal Portuguesa.

Pelo disposto no nº1 do art. 13º do CGT, a culpa dos gerentes e administradores na insuficiência do património societário se presume, mas essa presunção é ilidível. Cabe então aos gerentes e administradores o ónus de provar a não violação culposa de deveres legais. No que determina quanto a exigência de gerência de facto ou de direito, a gerência nominal faz presumir o exercício da gerência de facto, sem necessidade de verificação, em simultâneo, da gerência de facto com a nominal

Quanto aos meios de defesa, segundo a interpretação da norma poderão reclamar ou impugnar nos mesmo termos que o devedor originário, *cf.* o nº 2 do art. 12º do CGT, podendo ser utilizado os meios da prova geral.

Salienta-se que o chamamento do responsável à execução depende da verificação de qualquer um dos pressupostos: da inexistência dos bens penhoráveis do devedor e seus sucessores ou da insuficiência do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido. *Cf.* o art. 101º do CPT (de Cabo Verde) ⁶⁵.

A redacção deste artigo é exactamente igual ao que consta no nº 2 alínea a) e b) do art. 153º do CPPT. Podemos finalizar dizendo que apesar da simplicidade da norma quanto ao regime da responsabilidade subsidiária dos órgãos de representação da pessoa colectiva do ordenamento fiscal de Cabo Verde, este aproxima-se do regime da responsabilidade tributário do ordenamento Português.

⁶⁵ O CPT de Cabo Verde, entrou em vigor a 31 de Março de 1993 pelo D.L. nº 19/93.

7. Conclusão

Para concluir, importa desde logo sublinhar que a responsabilidade tributária corresponde sempre a um dever de pagamento subsidiário que concretiza-se perante impossibilidade de satisfazer a dívida tributária através do património do devedor originário, com verificação cumulativa dos dois pressupostos fixados no artigo 24º nº 1 alínea a) e b) da LGT, exige que se verifique o exercício efectivo do cargo da gerência em simultâneo com um comportamento culposo. A culpa exigida é uma culpa efectiva à semelhança do art. 13º do CPT.

Verifica-se que a função dos gestores é um cargo de alto risco, por vezes imprevisíveis, porque envolve responsabilidade pelo acautelamento dos interesses dos sócios, responsabilidade nas questões laborais, interesses dos consumidores e nas questões ambientais e um acautelamento do que é devido por lei aos cofres do Estado. Deste modo todas as manifestações de acções dos gerentes ou administradores estão associadas, ao conceito da responsabilidade, e que por sua vez, tendo atribuído um cargo a determinado sujeito de gerir ou administrar uma empresa, este deve estar ciente de que não é apenas uma regalia, mas sim um dever de governá-la com precisão e princípio da responsabilidade, da transparência e de boa fé. A própria lei estabelece art. 64º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), aos gerentes e administradores deveres fundamentais no qual estão vinculados a um particular obrigação de actuar como um gestor criterioso e ordenado em todas as diligências praticadas.

Para que não sejam responsabilizados por dívidas da sociedade, devem cumprir, os administradores ou gerentes, uma série de princípios de actuações legais respeitando o interesse social e abster de utilizar bens e serviços da sociedade para fins pessoais ou de beneficiar dos mesmos, o que poderá diminuir o valor dos bens da sociedade a até ter como consequência a respectiva perda ou deterioração, pois, se os gerentes ou administradores cumprirem escrupulosamente todos os deveres de diligência inclusive no pagamento dos impostos a responsabilidade subsidiária deles não opera porque o requisito da culpa não estará verificado.

Mas isso nem sempre acontece, porque apesar da consagração do regime da responsabilidade subsidiária como mecanismo de maximizar a garantia na cobrança da

dívida tributária em simultâneo com fim repressivo e persuasivo, falha na prática muitas vezes, porque nem sempre a administração fiscal consegue obter o pagamento da dívida, devido à falta de prova do exercício da gerência de facto, salvo se houver a presunção judicial de que existe grande probabilidade da gerência de facto, ou por vezes, mesmo que provado o efectivo cargo de gerência chegando o momento da penhora não existe bens do revertido, porque aqueles gerentes que fazem constantes declarações adulteradas, sobretudo, a fraude fiscal, quando são descobertos, fazem surgir dívidas fiscais que a sociedade não terá património suficiente para pagar e pode-se calcular que nestas hipóteses, os responsáveis se tenham prevenido protegendo o seu património pessoal contra as eventuais reversões.

Para finalizar, a propósito da natureza da dívida das sociedades pelo qual é imputado o gerente ou administrador, pode-se ver que o artigo 24º nº1 da LGT refere-se às dívidas tributárias. Pela leitura do art. 3º nº 2 do mesmo diploma “os tributos compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas (...)”. Se para lei tanto o imposto como as taxas são tributos, leva-nos a concluir em face desta noção que o regime do art. 24º nº1 tanto vale para os impostos como para as taxas, mas a verdade é que apesar da definição dos tributos prevista no nº 2 do art.3º, incluir as taxas, esta última não são aplicada o regime da norma do art. 24º nº 1 da LGT, porque o nº 3 do art. 3º do mesmo diploma legal vem esclarecer que o regime geral das taxas e das contribuições financeiras a favor das entidades públicas consta da lei especial.

Bibliografia

Campos, Diogo Leite de, e Campos, Mónica Neves Leite de, *Direito Tributário, (reimpressão)*, 2ª Edição, Almedina – Coimbra, 2000.

Campos, Diogo Leite de, e Silva, Isabel Marquês da, *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores, Novembro de 1999.

Cunha, Tânia S. P. R. Meireles da, *Da Responsabilidade Dos Gerentes De Sociedade Perante Os Credores Sacias*, 2ª Edição, Almedina, Janeiro de 2009.

- *O Momento da Reversão da Execução Fiscal Contra os Responsáveis Subsidiários*, Ciência Técnica e Fiscal, Edições Almedina S.A, Dezembro de 2005.

Casimiro, Sofia de Vasconcelos, *A Responsabilidade dos Gerentes, Administradores e Directores pelas Dívidas Tributárias das Sociedades Comerciais*, Almedina, Novembro de 2000.

Canotilho, J.J. Gomes, e Moreira Vital, *Constituição da República Portuguesa, Anotada*, 4ª Edição, Coimbra Editora, 2007, Volume I.

Dias, Jorge de Figueiredo, *Direito Penal*, Tomo I, Coimbra Editora, 2ª Edição, Janeiro de 2011.

Dourado, Ana Paula, *A Responsabilidade Tributária dos Gerentes: Pressupostos*, Fisco, nº 57, 1993.

Feio, Diogo, *A Substituição Fiscal e a Retenção na Fonte: O Caso Específico dos Impostos Sobre o Rendimento*, Coimbra Editora, 2001.

Martins, Elisabete Louro, *O Ónus da Prova no Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 1ª Edição, Julho de 2010.

Machado, Jónatas E. M., e Costa, Paulo Nogueira da, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra Editora, 2009.

Machado, Jónatas E. M., e Raposo, Vera C., *Fiscalidade*, Edição do Instituto Superior Gestão, Abril – Junho de 2007.

Martínez, Soares, *Direito Fiscal*, Almedina – Coimbra Editora, 10ª Edição, 2003.

Morgado, Abílio, *Responsabilidade Tributária: Ensaio Sobre o Regime do Artigo 24º Da LGT – Ciência Técnica e Fiscal*, Almedina, 2005.

Nabais, José Casalta, *Direito Fiscal*, 5ª Edição, Almedina, Janeiro de 2009.

Pereira, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, Almedina, 3ª edição, 2010.

Rocha, Joaquim Freitas da, *Lições de Processo e Procedimento Tributário*, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2009.

Sanches, J.L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2007.

Soares, Maria Dulce, *Jurisprudência Fiscal Anotado Supremo Tribunal Administrativo*, Almedina, 2002.

Sousa, Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado*, 5ª Edição, Volume I, Áreas Editora, 2006.

Santos, Joana Patrícia de Oliveira, *Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Julho de 2006.

Teixeira, Gloria, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Almedina, Março de 2010.

Teixeira, António Braz, *Princípios de Direito Fiscal*, volume I, 3ª Edição, Almedina – Coimbra, 1995.

Valentim, Carlos, e Cardoso Paulo, *Roteiro de Justiça Fiscal*, Vida Económica Editorial S.A, Abril de 2011.

Vasques, Sérgio, *A responsabilidade dos Gestores na Lei Geral Tributária – Fiscalidade nº1*, Edição do Instituto Superior de Gestão, Janeiro de 2000.

Jurisprudência

Do Supremo Tribunal Administrativo

Acórdão de 14 de Maio de 2010, processo nº 057/10.

Acórdão de 25 de Junho de 2008, processo nº 0123/08.

Acórdão de 19 de Maio de 2010, processo nº 055/10.

Acórdão de 14 de Abril de 2010 processo nº 057/10.

Acórdão de 02 de Março de 2011, processo nº 0944/10.

Acórdão de 14 de Abril de 2010, processo nº 64/10.

Acórdão de 11 de Março de 2005, processo nº 0709/08.

Acórdão de 16 de Dezembro de 2009, processo nº 01074/09.

Acórdão de 16 de Fevereiro de 2009, processo nº 1147709.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 10 de Novembro de 2005, processo nº 00031/03 e processo nº 144/04 de 31 de Março de 2005.

Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 11 de Maio de 2006, processo nº 7541/2005-6.

Acórdão do Tribunal Constitucional de 12 de Janeiro de 2011, processo nº 24/2011.

Acórdão do T.C. de 12 de Março de 2009, processo nº 649/08.

WEBSITES

<http://www.infopédia.pt>

<http://www.portaldasfinancas.pt>

<http://www.min-financas.pt>

<http://www.afp.pt>

http://www.direito.up.pt/cije_web

<http://www.gov.cv/minfin> (Cabo Verde)

<http://www.oa.pt> (ao - Ordem dos Advogados)

“É Com a Experiência da Vida que o Homem Evolui.”

Harvey Spencer Lewis.